



Universidade do Porto  
Faculdade de Direito

PAULA CRISTINA DA SILVA MADUREIRA RODRIGUES

## **O ABUSO FISCAL NA JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TJUE**

Mestrado em Direito  
Ciências Jurídico Económicas

Trabalho realizado sob a orientação da Professora Doutora  
Glória Teixeira  
Co – orientação do Professor Doutor Paulo de Tarso  
Domingues

Julho de 2013

Agradecimentos:

Pela disponibilidade e acompanhamento na elaboração do presente trabalho acadêmico, dirijo desde já, uma palavra de agradecimento pela forma atenta com que a Professora Doutora Glória Teixeira orientou a minha tese, assim como agradeço igualmente ao Professor Doutor Paulo de Tarso pela co-orientação.

Agradeço ainda aos meus familiares e amigos que sempre me apoiaram, me ouviram, aconselharam e estiveram sempre presentes, em particular a minha mãe, irmã Tânia e a minha querida Maria.

## Resumo:

O presente trabalho académico pretende analisar a figura do abuso de direito no âmbito comunitário.

Esta figura é de reconhecimento recente na União Europeia e para o seu desenvolvimento tem contribuído em grande medida a jurisprudência do TJUE.

Assim, tem-se desenvolvido uma doutrina que defende a proibição do abuso de direito na União Europeia.

De crucial importância para esta doutrina há a referir o Ac. do TJUE de 21 de Fevereiro de 2006 *Halifax* ( C- 255/02).

De acordo com o referido Ac. *Halifax* o reconhecimento da existência de uma prática abusiva exige por um lado, que: “as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas” na regulação comunitária e legislações internas que transpõe essa regulação “tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições”. E que resulta de um conjunto de elementos objetivos que as operações têm como finalidade essencial a obtenção de uma vantagem fiscal.

Palavra – chave: abuso de direito na União Europeia.

Abstract:

This academic paper intends to analyse of abuse of rights in the context Community.

This figure of abuse of rights is recently recognized in the European Union and for this development has contributed largely the jurisprudence of the CJEU.

So its has developed a doctrine that advocates the prohibition of the abuse of the rights in Europe.

Of crucial importance for this doctrine is importante to mention CJEU, 21 Feb. 2006, Case *Halifax* (C-255/02).

According to the Case *Halifax* : “For it to be found that na abusive practice exists, it is necessary, first that the transactions concerned, notwithstanding formal application of the conditions laid down by the relevant provisions of the” community legislation “ and of national legislation transposing it, result in the accrual of a taxadvantage the grant of which would be contrary to the purpose of those provisions. Second, it must also be apparent from a number of objective factors that the essential aim of the transactions concerned is to obtain a tax advantage”.

Key – Words : abuse of rights in the European Union.

# Índice

Abreviaturas.....	6
Introdução.....	8
1º Capítulo	
1.1 – Contextualização.....	9
1.2 – Caso <i>Halifax</i> .....	11
1.3 – Caso Cadbury Schweppes.....	13
1.4– Reconhecimento da situação abusiva.....	18
1.5– O abuso de direitos derivados de disposições comunitárias.....	19
2º Capítulo – Acórdãos recentes do TJCE	
2.1– Processo C-126/10.....	22
2.2– Processo C- 103/09.....	26
3º Capítulo – Compatibilidade das normas internas anti-abuso e o Direito Comunitário	
3.1- Contextualização .....	31
3.2- Normas nacionais anti-abuso.....	34
3.2.1-A Cláusula Geral Anti-abuso.....	36
3.2.2- A aplicação jurisprudencial da Cláusula geral anti-abuso.....	38
3.3- Tutela das expectativas do contribuinte.....	40
4º Capítulo - Concretização da proibição do abuso de direito como princípio geral?	
4.1 – Fase inicial.....	42
4.2 – A proibição do abuso como princípio de interpretação do direito comunitário.....	43
4.3 – O recurso ao conceito de “razões imperiosas de interesse geral” .....	44
4.4 – Desenvolvimento do conceito.....	45
4.5 - Conclusão.....	48
Conclusão.....	50
Bibliografia.....	52
Jurisprudência .....	55

## **Abreviaturas**

Ac. - Acórdão

CAR – Churchill Accidente Repair Centre

CE – Tratado da Comunidade europeia

CEF – Centro de Estudios Financieros

CIRC- Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

CJEU – Court of Justice of the European Union

CLM – Churchill Management Ltd

CPPT – Código de Processo e Procedimento Tributário

CPT – Código de Processo Tributário

EM – Estados - Membros

FDUP – Faculdade de Direito da Universidade do Porto

IBFD – International Bureau of Fiscal Documentation

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

ISCAP – Instituto Superior de contabilidade e Administração do Porto

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

Pg. – Página

Pp. - Páginas

Proc. – Processo

SE – Sociedade Estrangeira

SEC – Sociedades Estrangeiras Controladas

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCA Sul – Tribunal Central Administrativo do Sul

TFUE – Tratado de funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TOC- Técnico Oficial de Contas

U.E. – União Europeia

## **O ABUSO FISCAL NA JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TJUE**

### **INTRODUÇÃO**

A presente tese de mestrado versa sobre a questão do abuso de direito fiscal no âmbito comunitário.

É uma figura de reconhecimento recente no seio comunitário uma vez que a grande preocupação da Comunidade Europeia era a criação de uma verdadeira União sem barreiras e nem entraves, nomeadamente no que diz respeito à liberdade de circulação. A própria Comunidade encorajaria os particulares dos diversos Estados – membros a exercerem as liberdades concedidas pelo foro comunitário.

No entanto, os particulares invocando o exercício dessas mesmas liberdades, por vezes, faziam um uso abusivo das disposições comunitárias com a finalidade de contornar obstáculos legais, obter vantagens ilegítimas, entre outras operações que não caberiam no âmbito teleológico das disposições comunitárias.

Desta forma, começam a surgir questões levantadas ao TJUE relacionadas com a interpretação da legislação comunitária no sentido de aferir se há ou não comportamento abusivo por parte dos particulares que invocam o exercício de determinado direito ao abrigo das disposições comunitárias.

Ora, o presente estudo propõe-se tratar da temática do abuso fiscal na jurisprudência recente do TJUE.

Numa fase inicial faremos uma contextualização do tema de abuso de direito no espaço comunitário, referindo jurisprudência relevante do TJUE.

Seguidamente analisar – se –à casos recentes relativos ao abuso de direito apreciados pelo TJUE.

O capítulo seguinte versará fundamentalmente sobre a compatibilidade das normas internas anti-abuso e o Direito Comunitário, dando principal destaque à clausula geral anti – abuso consagrada no nº 2 do art. 38º da LGT. Faremos também a análise da primeira decisão de um tribunal nacional (TCA Sul) em que se aplica a citada cláusula geral anti-abuso.

Finalmente dedicaremos atenção à questão da proibição do abuso de direito ser considerado um princípio geral do direito comunitário.



## **1º CAPÍTULO**

### **1.1 - CONTEXTUALIZAÇÃO**

O abuso no âmbito da fiscalidade caracteriza-se por condutas que põe em causa o normal funcionamento do sistema tributário, pese embora não tenha um conteúdo preciso, esta figura pode abarcar uma série de situações que nos vários Estados-membros são tratadas de forma diferente com diferenças terminológicas e doutrinárias. Nos diferentes sistemas fiscais de cada Estado - membro e mesmo dentro de cada um dos ordenamentos internos são desenvolvidas uma pluralidade de conceitos, técnicas, mecanismos e doutrinas com finalidade anti-abusiva. Desta forma, mesmo numa perspetiva interna se observa uma variedade de atuações dirigidas a evitar ou combater a fraude ou evasão a nível fiscal. Assim sendo, não é fácil se obter uma doutrina homogénea, clara e coerente no espaço da União Europeia.

A nível comunitário será preferível a adoção de um termo genérico que abarque o maior número de situações para evitar interpretações variadas quanto à mesma situação fáctica.

Atendendo ao objetivo da União Europeia de integração orientada para as liberdades de circulação, com vista a um mercado único, a questão do abuso do direito comunitário não requeria especial atenção. Recentemente esta figura começa a ser cada vez mais discutida adquirindo lugar de destaque em questões levantadas ao TJUE.

O aparecimento do comportamento abusivo está intimamente relacionado com as liberdades adquiridas com a integração, nomeadamente a liberdade de circulação. Assim, num espaço comunitário em que predominem diferentes sistemas fiscais e também certos tratamentos discriminatórios, em que poderá falar -se mesmo de uma concorrência fiscal, os particulares podem escolher a lei que lhes seja mais favorável, mas por vezes fazem-no de forma abusiva utilizando expedientes puramente artificiais.

Hoje em dia existe um conceito de abuso de direito fiscal no Direito da União Europeia, tal conceito foi desenvolvido essencialmente pelo TJUE.

No Direito Comunitário Originário<sup>1</sup> não encontramos nenhum mecanismo específico de reação à utilização abusiva do direito comunitário.

---

<sup>1</sup> Direito comunitário originário é composto por um conjunto de normas que regulam a constituição e funcionamento das designadas Comunidades Europeias, atual União Europeia, este Direito é criado através de

Tendo, assim, sido o Direito Comunitário Derivado<sup>2</sup>, nomeadamente direito de formação jurisprudencial a analisar as diferentes questões em relação a esta temática.

O TJUE tem vindo a analisar a projeção e os limites das liberdades fundamentais comunitárias e da possível utilização das mesmas de forma abusiva, torna-se importante analisar a jurisprudência do TJUE.

A questão do “abuso de direito” está hoje em dia no cerne de muitas discussões, em primeiro lugar há que fazer a distinção entre abuso de direito no foro das legislações nacionais, em que para evitar situações abusivas as legislações de cada Estado-membro reconhecem a figura do abuso do direito e têm soluções legais para estes casos e quando se abusa do direito previsto nas várias disposições comunitárias.

O abuso do direito da U.E. é contrário a esse mesmo Direito.

Assim, não se pode beneficiar de normas comunitárias de forma abusiva ou fraudulenta. Os nacionais de um Estado - membro não se podem aproveitar da possibilidade de aplicação do direito comunitário para se evadirem abusivamente à aplicação da respetiva legislação nacional, assim como, também não podem fazer uso das disposições comunitárias de forma abusiva.

O exercício dos direitos conferidos pela legislação comunitária será abusivo quando se faz uso dessa mesma legislação com a única finalidade de obter vantagens ilegítimas.

Só recentemente o “operador abusivo” reconheceu autonomia na jurisprudência do TJUE, foi com o Caso *Halifax* (C- 255/02)<sup>3</sup> que se densificou o conceito de abuso.

---

Tratados constituídos pelas disposições que criaram a União Europeia assim como pelas normas que modificam ou completam os Tratados Originários.

A este respeito ver: Jónatas Machado, Eduardo Mendes, “*Direito da União Europeia*”, Wolters Kluwer Portugal, 2010 e, Henriques, Miguel Gorjão, “*Direito da União*”, Almedina, 2010.

<sup>2</sup> Direito comunitário derivado é composto por normas criadas pelas instituições comunitárias com competência para o efeito, no desenvolvimento das competências que os Tratados lhes conferem, através nomeadamente de, Regulamentos e Diretivas. Para que tenham validade e vigência é necessário que tais atos sejam fundamentados e sejam publicados no Jornal Oficial da União Europeia.

<sup>3</sup> Embora o TJUE anteriormente já tivesse referido a expressão “abuso”, remontando a sua primeira referência ao Caso Van Biersbergen, C-33/74, in Nogueira, João Félix Pinto “*Abuso de direito em fiscalidade directa – A emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário*”, Revista da FDUP, Coimbra Editora, 2009, pg.242.

Neste Acórdão proferido a 3 de Dezembro de 1974, o TJUE reconhece o direito de um Estado – Membro aplicar disposições destinadas a impedir que um direito conferido por um Tratado seja utilizado de forma a que um sujeito passivo consiga evadir-se das disposições que lhe seriam aplicadas, Garcia Prats, Francisco Alfredo, *Las Medidas Tributárias Anti –Abuso y el Derecho Comunitário*”, in *Las Medidas Anti – Abuso en la normativa interna Española y los Convénios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad com el Derecho Comunitário*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pp163ss.

A partir deste momento pode-se falar do reconhecimento de um princípio de proibição do abuso do direito em termos comunitários.<sup>4</sup>

## 1.2 - Caso *Halifax*<sup>5</sup>

A *Halifax* é uma instituição bancária em que na maioria de serviços que presta é isenta de IVA.

Implicadas também nas operações discutidas neste acórdão estão a *Leeds Development*, a *County* e a *Halifax Property Investments Ltd*. Estas são filiais integralmente detidas pela *Halifax*.

Para desenvolver a sua actividade, a *Halifax*, deveria construir “*call centres*” e, para tal e daí tirar proveito a nível fiscal, a *Halifax* desenvolveu um esquema de sucessivas contratações com as filiais *supra* referidas pertencentes ao mesmo grupo, com o objetivo de deduzir os encargos de IVA gerados pela criação de “*call centres*”.

Discutia-se no referenciado acórdão se tais operações constituíam abuso do direito.

De fato, a Sexta Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977 (alterada pela Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006) impõe a harmonização das legislações dos Estados-membros no que respeita aos impostos sobre o volume dos negócios, assim, as disposições deste sistema comum de IVA serão respeitadas e aplicadas em todos os estados membros.

Desta forma, no que concerne ao regime das deduções previsto nos artigos 17º e seguintes, deverá ser respeitado tal regime com vista a garantir a neutralidade<sup>6</sup> fiscal que é o objetivo pretendido pela Diretiva.

Todavia, este direito à dedução só existe se não existirem circunstâncias abusivas, porque nesse caso, seria contrário ao objetivo do referido regime.

No cerne da questão estava o indeferimento dos pedidos de reembolso ou de remissão de IVA apresentados pela *Leeds Development* e pela *Coutry* (estabelecimentos secundários

---

<sup>4</sup> A respeito do princípio da proibição de abuso de direito em termos comunitários, poderemos afirmar de acordo com o Acórdão do TJCE *Ampliscientifica e Amplifin*, de 22 de Maio de 2008, no Processo C- 162/07, que são proibidas as montagens puramente artificiais, carecidas de qualquer realidade económica, cujo único objetivo é a obtenção da vantagem fiscal.

<sup>5</sup> Acórdão do TJCE de 21 de Fevereiro de 2006, Processo C-255/02.

<sup>6</sup> Ver Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2ª Edição – Reimpressão, 2012. A Autora refere-nos que “ser neutral” consistirá na eliminação dos impostos que penalizem mais uma pessoa em relação a outra e que no contexto internacional este Princípio da Neutralidade poderá assumir a faceta de neutralidade nas importações, isto é, quando investidores nacionais e estrangeiros são tratados igualmente pelo país onde é realizado o investimento, com também poderá assumir a faceta de neutralidade nas exportações que é conseguida quando o sistema fiscal não incentiva investimento no território nacional ou no estrangeiro.

pertencentes ao grupo *Halifax*) no âmbito de um plano de redução da carga fiscal do *Halifax plc Group*.

Tendo em conta o referido acórdão, para que se esteja perante uma prática abusiva é necessário: “por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da Sexta Directiva e da legislação nacional que transpõe essa directiva, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária ao objectivo prosseguido por essas disposições. Por outro, deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objectivos que as operações em causa têm por finalidade essencial a obtenção de uma vantagem fiscal”.<sup>7</sup>

Importa frisar que, verificando-se a existência de uma prática abusiva não conduzirá à aplicação de uma sanção<sup>8</sup>, uma vez que, não se tem uma base jurídica para aplicar sanções desta natureza, mas sim ao reembolso do indevido, isto é, terão de ser reembolsadas todas as deduções que se obtiveram à custa de esquemas totalmente artificiais com finalidade fraudulenta.

Para tal, as operações devem ser “redefinidas de forma a restabelecer a situação tal como ela existiria na ausência das operações constitutivas da prática abusiva”.<sup>9</sup>

Aqui poderemos falar num teste semelhante ao desenvolvido em *Emsland- Starke* (2000)<sup>10</sup> em que a existência de abuso dependia da verificação de dois elementos:

- O elemento subjetivo: “vontade de obter benefício que resulta da legislação comunitária, criando artificialmente as condições exigidas para a sua obtenção”;

---

<sup>7</sup> Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de Fevereiro de 2006, *Halifax*, C-255/02.

<sup>8</sup> Ver artigo de *Vieira de Almeida e Associados*: “O Princípio da Proibição do Abuso no Sistema Comum do IVA (caso *Halifax*)” in *Fiscalidade* n.º 25, Edição do Instituto Superior Gestão, Janeiro – Março 2006, pg.189 e ss., em que nos diz “Neste sentido, e considerando que as práticas abusivas não correspondem a actos ilícitos, não lhes deve corresponder uma sanção, mas antes uma obrigação de reembolso dos montantes deduzidos por cada operação em que se verifique que o direito à dedução foi exercido de forma abusiva.”

<sup>9</sup> Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de Fevereiro de 2006, *Halifax*, C-255/02.

<sup>10</sup> Acórdão do TJUE de 14 de Dezembro de 2000, *Emsland.Starke GmbH* contra *Hauptzollamt Hamburg Jonas* (C- 110/99) . Neste caso determinados produtos agrícolas (produtos à base fécula de batata e de amido de trigo) tinham sido exportados da Alemanha para um terceiro Estado ( Suíça) e logo após, reimportados através do mesmo transporte. Discutia-se se existiria o direito à restituição das exportação nesta situação. Na verdade, o Regulamento (CEE) n.º 2730/79 da Comissão, 29 de Novembro de 1979, na versão do Regulamento ( CEE) n.º 568/85 da Comissão, de 4 de Março de 1985, estabelece regras comuns de aplicação do regime de restituição à exportação para os produtos agrícolas. Todavia, no presente caso, havia que interpretar os artigos 9.º n.º 1, 10.º n.º 1 e 20.º n.º 2 a 6 do Regulamento n.º 2730/79 no sentido de que se pode retirar a um exportador comunitário o direito ao pagamento da restituição à exportação se após a introdução num Terceiro Estado, for, imediatamente, reexportado e introduzido na Comunidade , uma vez que, os produtos aqui exportados logo aos a sua introdução na Suíça foram reexportados em bruto ( sem sofrer nenhuma alteração) e pelo mesmo meio de transporte e, introduzidos no consumo do Estado – Membro, após a cobrança dos direitos aduaneiros. Assim sendo, pode-se concluir que se trata de uma prática abusiva, uma vez, que para beneficiar da legislação comunitária o exportador cria artificialmente as condições para a obtenção do direito à restituição.

- O elemento objetivo: “ conjunto de circunstâncias objetivas das quais resulta que, apesar do respeito formal das condições previstas na legislação comunitária, o objetivo pretendido por essa legislação não foi alcançado”.

No entanto, em *Halifax* o teste é modificado pois o elemento subjetivo que serve para testar se houve abuso em *Emsland-Starke* centra-se na vontade de obter a vantagem fiscal, o que torna difícil em termos de prova demonstrar as intenções do agente.

Desta forma, em *Halifax* podemos referir também a existência dos dois elementos para aferir do abuso, no entanto, o elemento subjetivo deve consubstanciar-se na finalidade essencial das transações em causa ser a obtenção do benefício fiscal, enquanto por elemento objetivo deve entender-se que a obtenção do benefício fiscal atribuído pela legislação comunitária é contrária ao objetivo prosseguido por essa mesma legislação, isto é, a situação fáctica embora possa respeitar formalmente a norma comunitária não se subsume ao “âmbito de irradiação teleológico”<sup>11</sup> da referida norma.

Pode-se então falar que o abuso de direito seria de aplicar no que respeita à tributação indireta, mas surge aqui a questão de saber se no que concerne à tributação direta também seria de aplicar esta figura, esta questão teve resposta afirmativa com o Caso *Cadbury Schweppes* (C- 196/04).<sup>12</sup>

### 1.3 - Caso *Cadbury Schweppes*

Neste caso discutia-se se constituiria prática de abuso uma sociedade – mãe ( *Cadbury Schweppes*), sediada no Reino Unido, criar filiais noutro Estado-membro com um nível de tributação inferior, apenas com o objetivo de se evadir à tributação no Reino Unido.

Segundo a legislação fiscal do Reino Unido, uma sociedade residente está sujeita ao imposto sobre a sociedade relativamente aos seus lucros a nível mundial.

Todavia, para evitar a dupla tributação, o sistema fiscal do Reino Unido prevê a concessão de crédito de imposto à sociedade residente, pelo valor do imposto que foi pago no país estrangeiro em que está estabelecida a sociedade controlada.

---

<sup>11</sup> Nogueira, João Félix Pinto “ *Abuso de direito em fiscalidade directa – A emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário*”, in Revista da FDUP, 2009, pp. 233-299.

<sup>12</sup> Acórdão do TJUE de 12 de Setembro de 2006, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd* contra *Commissioners of Inland Revenue*, no Processo nº C-196/04.

A legislação sobre as Sociedades Estrangeiras Controladas (SEC) é aplicada quando, no Estado em que está estabelecida a sociedade controlada, existem taxas de tributação inferiores às do Reino Unido, isto é, quando o imposto pago por estas seja inferior a três quartos do montante do imposto que seria pago no Reino Unido.

No entanto, a legislação sobre as SEC prevê exceções:

- Quando a sociedade estrangeira controlada adota uma “política de distribuição aceitável” ;
  - Quando exerce atividades isentas;
  - Quando cumpre o requisito da “cotação pública”, isto é, 35% dos votos têm que ser necessariamente detidos pelo setor público;
  - Quando o lucro tributável não ultrapasse um montante fixado;
  - Quando é satisfeito o “ teste da intenção”:
- 1- a sociedade residente tem que provar que a redução do imposto no Reino Unido não constituía o objetivo principal ou um dos principais;
  - 2- Tem que provar que a principal razão da existência da sociedade estrangeira por si controlada não era a obtenção de uma diminuição de imposto através de desvio de lucros.

As autoridades fiscais do Reino Unido consideraram que, no caso das filiais da aqui empresa residente, não se aplicavam as condições que permitiam afastar a tributação prevista pela supra referida legislação, ao que a *Cadbury Schweppes* não concordou e interpôs recurso, alegando que a legislação sobre as SEC era contrária aos artigos 43º, 49º e 56º do CE.

De facto, estas disposições consagram a liberdade de estabelecimento, trata-se de uma liberdade fundamental, uma vez que, para estabelecer um mercado comum é necessário abolir obstáculos à livre circulação.

Desta forma, serão as empresas livres de criar estabelecimentos secundários em qualquer outro Estado- membro e, por outro lado os Estados são obrigados a legislar de acordo com as liberdades fundamentais.

No presente caso, estamos perante a questão da compatibilidade da já referida legislação sobre Sociedades estrangeiras Controladas e a liberdade de estabelecimento.

Segundo as conclusões expressas pelo Advogado-Geral Philippe Léger, apresentadas em 2 de Maio de 2006 no caso *Cadbury Schweppes* e *Cadbury Schweppes*

*Overseas*, o facto de uma sociedade residente criar uma filial noutro Estado- membro com o objetivo de beneficiar de um regime mais favorável não constitui, só por si, uma prática abusiva da liberdade de estabelecimento, pois a razão de ser desta liberdade é permitir que um nacional comunitário possa participar “ de forma estável e contínua na vida económica de qualquer Estado-membro”.

Com efeito, há que fazer a distinção entre uso e abuso do direito de estabelecimento.

Efetivamente, este direito comunitário surge para facilitar a criação de um mercado comum e, para tal, é necessário abolir os obstáculos à livre circulação dentro do espaço comunitário. Assim, com a existência de um mercado comum, a nível comunitário, os Estados – membros serão beneficiados, uma vez que, um mercado comunitário permite uma melhor afetação de recursos, isto é, de fatores de produção, o que faz com que o mercado seja mais eficiente e aumente a produtividade e a concorrência.

Sendo assim, os Estados são obrigados a legislar de acordo com este e outros direitos instituídos pela legislação comunitária, verificando-se assim, uma delimitação do conceito de abuso fiscal no âmbito de legislação comunitária, de forma a ter em conta os objetivos prosseguidos por essa mesma legislação.

No Ponto 37 do Acórdão relativo ao caso aqui em análise, refere-se que é jurisprudência do TJUE que “ a circunstância de a sociedade ter sido constituída num Estado-Membro com o objectivo de beneficiar de uma legislação mais vantajosa não é, por si só, suficiente para concluir pela existência de uma utilização abusiva dessa liberdade.

Portanto, uma empresa pode estabelecer uma filial num outro Estado – membro com a única finalidade de beneficiar de um sistema fiscal mais favorável, sem que com isso esteja a abusar de um direito conferido pela legislação comunitária, neste caso o direito de liberdade de estabelecimento.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Neste sentido ver acórdão do TJUE de 20 de Setembro de 2003 no caso *Centros* e *Caso Inspire Art*, no processo C – 167/01. Assim, Paulo de Tarso Domingues, *Variações sobre o Capital Social*, Almedina, 2009, pg.142: “Com efeito, em três acórdãos fundamentais – os Acórdãos *Centros*, *Uberseering* e *Inspire Art* -, o TJUE fixou, de forma reiterada e consistente, jurisprudência no sentido de que um Estado – membro não pode colocar exigências ou restrições ( excepto na medida em que se destinem a prevenir ou sancionar comportamentos abusivos ou fraudulentos) a que uma sociedade, regularmente constituída em conformidade com a legislação de um outro Estado – membro, exerça – ainda que a título principal ou até exclusivamente – a respectiva actividade no seu território nacional, uma vez que tal comportamento consubstanciaria uma violação do princípio da liberdade de estabelecimento consagrada nos artigos 43º e 48º do Tratado CE”.

Desta forma, no que concerne à análise do abuso no âmbito das liberdades comunitárias exige-se a verificação de pressupostos rígidos, pois, não se pode através de indícios presumir o abuso. O abuso aqui não poderá ser presumido mas sim comprovado.

Na interpretação do artigo 43º da CE, que confere o direito à liberdade de estabelecimento, está consagrado o princípio da não discriminação<sup>14</sup>, o Estado – Membro de “acolhimento” terá de tratar de forma igual, quer os seus nacionais, quer os nacionais de outro Estado – Membro.

O princípio da não discriminação pressupõe tratar de forma igual o que é igual e diferentemente o que é diferente, isto é, está-se a pôr em causa este princípio quando existe um tratamento diferenciado em situações semelhantes ou existe um tratamento igual em situações diferentes.

Acresce, no que respeita à interpretação do referenciado artigo, que o entendimento da jurisprudência comunitária é no sentido de consagrar, também, a proibição de o Estado de origem criar “entraves”, através de normas discriminatórias, ao estabelecimento de filiais de empresas nacionais num outro Estado – membro.<sup>15</sup>

Desta forma, pode-se afirmar que independentemente do motivo<sup>16</sup> que impulsionou a criação de filial noutro Estado, o que importa aferir é se de facto essa filial exerce a atividade económica e, sendo assim, podemos dizer que, neste caso, para que se esteja perante abuso a “artificialidade”<sup>17</sup> terá que ser total.

Assim sendo, como nos refere no acórdão referido “ a aplicação da tributação prevista pela referida legislação deve ser excluída quando, não obstante a existência de razões de natureza fiscal, a constituição de uma SEC corresponde a uma realidade

---

<sup>14</sup> O princípio da não discriminação tem uma grande importância no seio da União Europeia, uma vez que se pretende abolir todas as barreiras que possam afetar o bom funcionamento do mercado comum, é essencial evitar que os Estados - membros tenham comportamentos discriminatórios. Ver Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2ª Edição – Reimpressão, 2012, Parte II, pags.459 e ss. . A Autora fala nos da intensificação do Princípio da Não Discriminação por parte da jurisprudência do TJCE de forma a atingir os objetivos fundamentais do Tratado da EU, principalmente a liberdade de circulação (de mercadorias, serviços, pessoas e capitais). Todavia, levanta-se o problema da utilização pelos Estados membros de “disposições anti-abuso” para aplicar tratamentos fiscais diferenciados.

<sup>15</sup> Ver Johanna Andersson and Amela Vrana “Article 43 EC-A Freedom with Limitations? What Constitutes a “Wholly Artificial Arrangement”?”, JÖNKÖPING UNIVERSITY , May 2007.

<sup>16</sup> “ As autoridades nacionais competentes, a quem cabe esta verificação, não são pois convidadas a determinar a intenção subjectiva das partes, cuja prova seria muito difícil fazer e que seria fonte de insegurança jurídica”, in Ponto 119 das Conclusões do Advogado – Geral Philippe Léger no Caso *Cadbury Schweppes*.

<sup>17</sup> Atendendo ao Ponto 111 e ss. das Conclusões do Advogado – Geral Philippe Léger relativas ao Processo *Cadbury Schweppes* , o citado Advogado - Geral refere com os pertinentes três critérios apresentados pelo Reino Unido e pela Comissão para aferir da artificialidade das operações, sendo o primeiro a presença física da filial no Estado de acolhimento ( a real implantação da filial ), o segundo relativo à substância real da atividade prestada pela filial e por último o valor económico dessa atividade relativamente à sociedade – mãe e ao conjunto do grupo( isto é o valor acrescentado gerado pela atividade desta filial).



económica”. Terá de existir uma “implantação real” que será verificada através de elementos “objetivos e comprováveis” relativos ao “ grau de existência física das SEC”.

O TJUE remete assim para o órgão jurisdicional de reenvio a apreciação da questão da existência de atividade económica ou se, pelo contrário, não se faz prova da “implantação real” da filial no país de acolhimento e se está perante um “ expediente puramente artificial”.

Pelo *supra* exposto, pode-se concluir que a figura do abuso está a assumir uma identidade própria a nível comunitário e, que por esse motivo, hoje pode-se afirmar que mesmo se estando numa posição abrangida por um direito comunitário pode-se perder esse direito se pretender fazer um uso abusivo desse mesmo direito.

Todavia, isto só acontecerá quando se está perante uma situação em que apesar do cumprimento formal da legislação comunitária, o objetivo da mesma não é prosseguido, em que há uma vantagem conseguida através da criação artificial das condições para se estar na situação abrangida pelo direito.

Importa aqui ressaltar, que este regime aplicado às SEC, assim como outras disposições constantes nos diferentes sistemas dos Estados - membros têm em vista a transparência fiscal internacional.<sup>18</sup>

No entanto, este tipo de normas, deverão ser aplicadas apenas e unicamente em situações de abuso e não deverão ter carácter geral com objetivo de acautelar a arrecadação de receita fiscal por parte do Estado.

Mas a restrição imposta, assim, pela jurisprudência do TJUE em relação à noção de abuso estar estritamente ligada ao conceito de artificialidade poderá, por ventura, pôr em causa a aplicação das disposições que têm em vista a transparência fiscal, assim como das próprias normas anti – abuso, nomeadamente da designada cláusula anti – abuso consagrada no nº 2 do artigo 38º da LGT (Lei Geral Tributária).

---

<sup>18</sup> Princípio da transparência fiscal está associado à concretização de objetivos nomeadamente obter a neutralidade fiscal, lutar contra a evasão fiscal e por outro lado também eliminar a dupla tributação internacional ; Em Portugal, o art. 60º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) estabelece o regime de transparência fiscal, determina este artigo que, em certos casos, sejam imputados aos sócios residentes os lucros obtidos por sociedades por eles controladas estabelecidas num território com um regime fiscal mais favorável.

#### **1.4 - Reconhecimento da situação abusiva**

O reconhecimento de uma situação abusiva, na falta de disposições comunitárias que limitem a atuação dos sujeitos passivos no sentido de evitar o abuso de direitos conferidos pela legislação comunitária, competirá aos órgãos jurisdicionais internos dos Estados – Membros. Estes órgãos terão que apreciar a situação concreta de forma a apurar se existe ou não uma utilização abusiva de uma disposição comunitária, caso se confirme a utilização abusiva, o Estado lesado poderá reagir contra tal situação aplicando normas internas anti – abuso.

Todavia, a possibilidade dos Estados aplicarem disposições internas anti – abuso não será arbitrária, terá que obedecer a certos limites. Em primeiro lugar, a aplicação da legislação interna não poderá pôr em causa a primazia do Direito Comunitário nem consagrar disposições internas que contrariem os objetivos prosseguidos pela legislação comunitária.

De fato, esta remissão para a norma anti – abuso interna é vista como uma concessão do Direito Comunitário, uma autorização para aplicar a norma interna anti – abuso com o objetivo de ser um mecanismo dirigido à correta aplicação deste Direito.

Assim os órgãos jurisdicionais internos terão que, previamente à aplicação da sua legislação interna, fazer um exercício interpretativo do Direito Comunitário, a fim de analisar os limites de aplicação da disposição comunitária em causa, apreciando qual é a finalidade intrínseca da referida norma e sobretudo tendo sempre em consideração o princípio da proporcionalidade, de forma a ponderar se no caso em concreto se justifica ou não a restrição de aplicação da legislação comunitária, se é necessária, não excessiva e adequada tal restrição tendo sempre em atenção os direitos e liberdades consagrados por tal legislação.

Esta doutrina anti – abuso em matéria de tributação não responde aos interesses dos Estados – Membros manter o seu nível de tributação e aplicar as suas normas internas anti – abuso no sentido de manter as suas receitas tributárias quando a tributação é dificultada por comportamento planeado por parte dos sujeitos passivos de imposto no sentido de diminuírem sua carga fiscal ou estarem a coberto por benefícios e isenções fiscais.

Na verdade, não é fácil concluir que a redução da carga fiscal constitui, por si só, uma vantagem ilícita que esteja manifestamente em desacordo com os objetivos das disposições comunitárias.

O Direito Comunitário não prevê como uma das suas finalidades a manutenção dos sistemas tributários dos Estados – Membros impondo um nível mínimo de tributação.

Portanto, as normas internas anti – abuso com finalidade de restaurar a tributação defraudada devido a operações consideradas abusivas de um sujeito passivo terão que ser analisadas no sentido de se verificar se não estarão a tentar sobrepor se às disposições comunitárias, nomeadamente no que toca a verificar se na situação em causa embora o sujeito passivo se tenha furtado à tributação ou ter algum tipo de vantagem derivada de disposições comunitárias não tem suporte oferecido pelos direitos e liberdades consagrados pelo ordenamento comunitário que, sublinhe-se, tem primazia sobre as legislações internas dos Estados – Membros.

Desta forma, teremos que afirmar que as instancias comunitárias dão preferência, no que concerne a esta temática, às liberdades fundamentais e direitos consagrados no Direito Comunitário em relação aos mecanismos internos de cada Estado – Membro para manterem os seus níveis de tributação. Ora, isto significa que a aplicação de normas anti – abuso internas só será justificável quando, além de se configurar uma situação abusiva ou fraudulenta, a medida anti - abuso prevista para ser aplicada em tal situação não presuma a lesão dos direitos e liberdades conferidos pelo ordenamento comunitário.

### **1.5 - O abuso de direitos derivados de disposições comunitárias**

De formação essencialmente jurisprudencial, podemos afirmar que existe hoje uma doutrina a nível comunitário que reconhece o exercício abusivo do direito em matéria fiscal. Esta doutrina refere-se ao abuso de direitos derivados de uma disposição comunitária.

Assim, é reconhecido pelo TJUE que nenhum titular de direitos poderá prevalecer-se do Direito Comunitário de forma abusiva ou fraudulenta.

Existem várias decisões do *supra* referido órgão aplicar e a interpretar o conceito de “práticas abusivas”.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> Poderemos referir a título de exemplo o já referido Acórdão do TJUE *Halifax* de 21 de Fevereiro de 2006, no Processo C-255/02, Acórdão de TJUE *Part Service* de 21 de Fevereiro de 2008, no Processo C-425/06, o Acórdão do TJUE *Ampliscientifica e Amplifin* de 22 de Maio de 2008, no Processo C- 162/07 e também o Acórdão do TJUE *Tanoarch s.r.o.* de 27 de Outubro de 2011, no Processo C- 504/10.

Para o TJUE existe abuso de um direito quando o seu titular exerça esse direito de forma fraudulenta para obter vantagens ilegítimas que manifestamente não têm relação com o objetivo prosseguido pelo legislador comunitário ao conferir esse direito numa situação específica e concreta.

Ora, a definição de abuso revela-se, aqui, como limite ao exercício dos direitos conferidos pelo Direito Comunitário, sendo que, ao verificar - se uma possível situação de abuso é necessário determinar o alcance do direito em causa. Assim, torna-se essencial analisar a disposição comunitária em causa, nomeadamente para se determinar quais as situações que abarca e quais os objetivos prosseguidos.

Em Direito Comunitário existem normas que habilitam e autorizam a aplicação das normas nacionais anti – abuso.

A este respeito assume especial importância a Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de Outubro de 2009<sup>20</sup>, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados – membros distintos. O artigo 15º da referida Diretiva constitui uma disposição de conteúdo anti-abusivo, pois, no seu nº 1 al.) a dispõe:” Os Estados-Membros podem recusar aplicar ou retirar o benefício de todas ou parte das disposições dos artigos 4.º a 14.º se for evidente que uma das operações referidas no artigo 1.º: a) Tem como principal objectivo, ou como um dos principais objectivos, a fraude ou evasão fiscais; o facto da operação não ser executada por razões comerciais válidas como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades que participam na operação pode constituir uma presunção de que a operação tem como principal objectivo ou como um dos principais objectivos a fraude ou evasão fiscais”. Trata-se, assim, de uma autorização para aplicar normas internas anti – abuso.

No entanto, não se pode falar que aqui há uma limitação do Direito Comunitário em favor da legislação nacional de um Estado – membro, bem pelo contrário, aqui só é possível a aplicação da legislação interna anti – abuso porque existe uma autorização expressa da Diretiva, não prejudicando a primazia do Direito da União Europeia.

De igual forma, na aplicação de uma norma interna que poderá limitar, de alguma forma, o exercício de um direito conferido pela legislação comunitária terá que se ter em conta o princípio da proporcionalidade, não servindo, do ponto de vista comunitário,

---

<sup>20</sup> Já a Diretiva 90/434 do Conselho, de 23 de Julho de 1990 sobre a mesma matéria, dispunha, no seu art. 11º al.) a , que qualquer Estado – membro poderia recusar aplicar, no todo ou em parte as disposições presentes na referida Diretiva sempre que a operação em causa tivesse como objetivo ou como um dos principais objetivos a fraude ou a evasão fiscais.

como justificação para a aplicação das ditas normas o interesse de arrecadação de receitas por parte do Estado.

O artigo 11º da referenciada Diretiva foi objeto de interpretação por parte do TJCE no acórdão *Leur Bloem*.<sup>21</sup>

De acordo com o referido acórdão, os Estados-membros devem conceder os benefícios fiscais previstos na diretiva, exceto se as operações em causa tiverem como principal objetivo ou como um dos principais objetivos a fraude ou a evasão fiscais. Sendo que, os Estados-membros podem prever que o fato dessas operações não terem sido realizadas por razões económicas válidas constitui uma presunção de fraude ou de evasão fiscais.

Todavia, a verificação da prática abusiva reveste particulares cuidados e como se afirma no nº 41 do *supra* referenciado acórdão “as autoridades nacionais competentes não podem limitar-se a aplicar critérios gerais pré-determinados, mas devem proceder, caso a caso, a uma análise global da operação.”

Como se pode verificar o TJUE para determinar a prática abusiva remete-nos para mais um conceito a não existência de “motivos económicos válidos”, conceito que na falta de determinação precisa caberá em ultima instancia ao TJUE interpretar tal conceito à luz da Diretiva e determinar qual o seu âmbito.

---

<sup>21</sup> Acórdão do TJUE de 17 de Julho de 1997, *A. Leur-Bloem vs Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, no processo C- 28/95.

## 2º CAPÍTULO

### ACÓRDÃOS RECENTES DO TJUE – ANÁLISE DE ALGUNS CASOS

#### 2.1- Processo C-126/10

Acórdão do TJUE de 10 de Novembro de 2011, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA* contra *Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*.<sup>22</sup>

A *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA* realizou uma operação de fusão a 29 de Setembro de 2003 em que incorporou três outras sociedades gestoras de participações sociais pertencentes ao mesmo grupo.

Na sequência da *supra* referida operação a *Foggia* solicitou a autorização para deduzir dos seus eventuais lucros tributáveis os prejuízos fiscais operados, mas ainda não deduzidos, das sociedades incorporadas referentes aos exercícios entre 1997 e 2002.

O Secretário de Estado deferiu, desta forma, autorizando a dedução, quanto a duas das três sociedades incorporadas. Todavia, recusou a dedução dos prejuízos quanto à terceira sociedade incorporada, a *Riguadiana –SGPS SA*, pelo facto da operação de fusão da *Foggia* em relação a esta última não revestir interesse económico.<sup>23</sup>

A 24 de Janeiro de 2005 a *Foggia* intentou uma acção administrativa especial no TCA Sul no sentido de ver anulado o despacho de indeferimento e, por outro lado, que fosse proferido um ato administrativo que autoriza-se a transmissão de prejuízos.

O TCA Sul pronunciou-se referindo que : “Sendo inegável, que por se tratarem de entidades do mesmo grupo económico, a fusão conduz a um incremento da eficiência empresarial, na medida em que a redução dos esforços administrativos é susceptível de consubstanciar um efeito positivo em termos de estrutura produtiva. No entanto, ficou por esclarecer o interesse económico da operação de incorporação da *Riguadiana – SGPS SA*, dado que esta sociedade, praticamente não exerceu qualquer actividade, e apenas apresenta elevados prejuízos. Ora, não integra o pressuposto das

---

<sup>22</sup> Acórdão do TJUE de 10 de Novembro de 2011, no Processo C- 126/10 e Conclusões do Advogado Geral.

<sup>23</sup> O Secretário de Estado justifica a recusa de transmissão de prejuízos fiscais da referida sociedade incorporada salientando que embora a eliminação da citada sociedade da estrutura do grupo, porventura, conduziria a uma redução de custos de gestão e administração, este efeito em termos de redução de custos, não representava, na sua opinião, um interesse económico para a *Foggia – SGPS*.

razões económicas válidas, a fusão por incorporação realizada apenas para absorver prejuízos da sociedade incorporada, sem que se demonstrem outras vantagens da operação.

Até porque o reporte de prejuízos não pode ser visto, face ao artigo 69.º do CIRC, como uma razão, em si, economicamente válida, atenta a dependência do reporte da validade económica da fusão.”

Assim, tal acção foi julgada improcedente<sup>24</sup>, pelo que, a 3 de Dezembro de 2008, a *Foggia* recorreu de tal decisão para o STA.

Este órgão jurisdicional, por seu turno, tendo sérias dúvidas quanto à compatibilidade da apreciação feita pelo Secretário de Estado quanto ao conceito “razões económicas válidas” à luz da alínea a) do nº 1 do artigo 11º da Diretiva 90/434<sup>25</sup>, decide suspender a instância e submeter ao TJUE<sup>26</sup> duas questões<sup>27</sup>:

1. “Qual o alcance do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 11º<sup>28</sup> da Diretiva 90/434?”

---

<sup>24</sup> Acórdão do TCA Sul de 28 de Outubro de 2008, Processo nº 00464/05 que correu termos na 2ª Secção do referido tribunal.

<sup>25</sup> Diretiva 90/434/CEE de 23 de Julho de 1990, no seu artigo 11º permite que os Estados não apliquem os benefícios fiscais do regime das fusões quando a finalidade da operação seja fraudulenta ou evasiva. Na Diretiva temos a referência ao conceito de “motivos económicos válidos”.

<sup>26</sup> Atendendo ao disposto no art.º 267º do TFUE: “O Tribunal de Justiça é competente para decidir, a título prejudicial: a) sobre a interpretação dos Tratados; b) sobre a validade e interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União. / Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados – Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal que sobre ela se pronuncie. (...)”.

<sup>27</sup> O governo português não concordou com o reenvio invocando por um lado a incompetência do TJUE referindo que o litígio se situa num plano interno sendo duvidoso a aplicação da Diretiva 90/434/CEE e, por outro, a inadmissibilidade do pedido de decisão prejudicial devido á ausência de conexão entre a interpretação solicitada pelo órgão jurisdicional de reenvio que se baseia na interpretação da alínea a) do nº 1 do artigo 11º da referenciada Diretiva Comunitária e a questão principal em litígio da transmissibilidade dos prejuízos fiscais. Contudo, há aqui um interesse da União Europeia em ver esta matéria interpretada de forma uniforme uma vez que a legislação nacional (artigo 67º CIRC atual artigo 75º do mesmo diploma) vai de encontro com a legislação comunitária (ao referir “razões económicas válidas” tal como prevê na referida Diretiva). E por outro lado, não se pode contestar a pertinência das questões prejudiciais uma vez que é importante a interpretação solicitada para resolução do diferendo pendente.

<sup>28</sup> O art.11º nº 1 da Diretiva refere: “Qualquer Estado-membro poderá recusar aplicar, no todo ou em parte, o disposto nos títulos II, III e IV ou retirar o benefício de tais disposições sempre que a operação de fusão, de cisão, de entrada de activos ou de permuta de acções: a) Tenha como principal objectivo ou como um dos principais objectivos a fraude ou a evasão fiscais; o facto de uma das operações referidas no artigo 1º não ser realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das actividades das sociedades que participam na operação, pode constituir presunção de que essa operação tem como principal objectivo ou como um dos principais objectivos a fraude ou a evasão fiscais”.

2. “Se é compatível com essa norma o entendimento da Administração Tributária no que concerne à ausência de razões económicas que justificassem o pedido de transmissibilidade do prejuízos fiscais?”

Este reenvio do STA para o TJUE é um reenvio prejudicial com o objetivo deste último órgão jurisdicional se pronunciar sobre a interpretação de normas comunitárias, assim temos aqui presente um mecanismo de cooperação entre dois órgãos judiciais<sup>29</sup>. Visto que, as normas comunitárias deverão ser observadas no ordenamento interno de cada Estado – membro, os tribunais nacionais devem assegurar a efetividade das referidas normas e a sua correta aplicação. Com este reenvio visa-se uma interpretação uniforme das normas comunitárias e, não a resolução do litígio pendente pelo TJUE, este não interfere de forma direta na resolução do caso concreto, mas sim, fornece elementos de interpretação das normas comunitárias para o órgão jurisdicional de reenvio se orientar na resolução do caso pendente.

Relativamente ao conceito de “razões económicas válidas” na aceção da alínea a) do nº 1 do artigo 11º da Diretiva, é entendimento do TJUE que este conceito vai “além da simples tentativa de obter um benefício puramente fiscal”.<sup>30</sup>

Desta forma, uma operação de fusão que vise alcançar apenas um benefício fiscal não pode constituir uma razão económica válida<sup>31</sup>.

Na verdade, uma operação de fusão em que, entre outros objetivos, figure a obtenção de uma vantagem fiscal é suscetível de constituir uma razão económica válida, desde que não seja o factor e objetivo principal da operação.

Deverá proceder-se a uma análise rigorosa caso a caso e evitar a aplicação de critérios gerais previamente fixados.

Assim, deverá ter-se em conta :

---

<sup>29</sup> Neste sentido ver Acórdão do TJUE de 1 de Dezembro de 1965 (16/65) *C.Schwarze vs Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*. O órgão jurisdicional de reenvio e o TJUE devem cooperar no âmbito das suas competências próprias para assim se chegar a uma decisão que assegure a aplicação uniforme do Direito Comunitário em todos os Estados – membros.

<sup>30</sup> Acórdão *Leur – Bloem* de 17 de Julho de 1997 ( C-28/95).

<sup>31</sup> Ponto 47 do Acórdão *Leur – Bloem* , é necessário ter aqui em conta também o Ponto 42 do referido acórdão quando nos esclarece : “ uma fusão ou uma reestruturação feita sob a forma de permuta de ações que implica uma sociedade holding novamente criada, que não possui assim qualquer empresa, pode ser considerada como tendo sido efetuada por razões económicas válidas. Do mesmo modo, tais fundamentos podem tornar necessária a reestruturação jurídica das sociedades que formam já uma entidade do ponto de vista económico e financeiro. Também não se pode excluir, mesmo que isso possa constituir um indicio de fraude ou evasão fiscais, que uma fusão por permuta de ações que se destina a criar uma estrutura determinada por um período limitado, e não de modo duradouro, possa ter sido efetuada por razões económicas válidas”.



-Se à data da operação a sociedade ora incorporada exerce ou não alguma atividade de gestão própria;

-Se detém ou não alguma participação financeira;

-Se a sociedade incorporante pretende retomar os prejuízos da sociedade incorporada ainda não deduzidos para efeitos fiscais.

No entanto, nenhum destes elementos deverá ser decisivo por si só<sup>32</sup>.

Porquanto, uma operação de fusão em que a sociedade incorporada não exerce nenhuma atividade e que não entra com ativos próprios na sociedade incorporante pode, mesmo assim, ser considerada como sendo efetuada por razões económicas válidas. De acordo com o referido no acórdão aqui analisado “ também não se pode excluir que uma fusão por incorporação de uma sociedade com tais prejuízos possa prosseguir razões económicas válidas”.<sup>33</sup>

Todavia, se tais prejuízos forem muito elevados “ podem constituir indício de fraude”, uma vez que, não se encontra outra explicação para tal operação que não seja de obter pura e simplesmente um benefício fiscal.

Assim sendo, compete ao órgão jurisdicional de reenvio<sup>34</sup>, neste caso o STA, verificar todos os elementos do caso concreto e se estarão ou não reunidos os elementos que constituirão a presunção de fraude.

Por diversas vezes o TJUE é chamado a interpretar e definir o alcance do disposto no artigo 11º da Diretiva 90/434 de Julho de 1990<sup>35</sup>.

É jurisprudência deste órgão que as operações realizadas exclusivamente por motivos fiscais e que sejam artificiais são abusivas.

---

<sup>32</sup> Ponto 42 do Acórdão *Leur – Bloem* de 17 de Julho de 1997 ( C-28/95).

<sup>33</sup> Ver artigo 6º da Diretiva 90/434/CEE de 23 de Julho de 1990.

<sup>34</sup> É da competência exclusiva do órgão jurisdicional nacional de reenvio atendendo à interpretação dada pelo TJCE encontrar a solução jurídica para o caso concreto, assim como também é da sua competência exclusiva apreciar a necessidade de uma decisão prejudicial, assim como da pertinência das questões colocadas ao TJCE.

<sup>35</sup> Ter em atenção a Diretiva 2009/133/ CE de 19 de Outubro de 2009 relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de activos e permutas de ações entre sociedades de Estados – Membros, no seu ponto 13 refere : “É necessário prever a faculdade de os Estados-Membros recusarem o benefício da aplicação da presente directiva sempre que a operação de fusão, de cisão, de cisão parcial, de entrada de activos, de permuta de acções ou de transferência da sede de uma SE ou SCE tenha como objectivo a fraude ou a evasão fiscais ou tenha como resultado que uma sociedade, quer participe ou não na operação, deixe de preencher as condições requeridas para a representação dos trabalhadores nos órgãos sociais”, aqui ao contrário do que previa o artigo 11º da Diretiva 90/ 434/ CEE, em que nos referia que o Estado poderia negar - se a aplicar as disposições da Diretiva se o principal motivo da operação fosse fraude ou evasão, aqui apenas refere que é necessário prever a faculdade de recusa do estado em aplicar disposições da Diretiva em caso de abuso.

Parece, todavia, que o TJUE estabeleceu uma presunção em que quando existem motivos económicos válidos não é possível a aplicação de uma norma anti – abuso.

Assim, enquanto na referida Diretiva o facto das operações em causa não serem justificadas por razões económicas válidas pode constituir presunção de fraude, assim se aplicando disposições anti – abuso, com este entendimento do TJUE temos uma presunção pela negativa, não há lugar à aplicação de qualquer disposição anti-abuso se aquela operação tiver justificação económica.

Considera o TJUE que havendo motivos económicos válidos não há lugar à aplicação de qualquer norma anti-abuso, sendo que a existência destes motivos economicamente válidos impede apreciar a existência de abuso.

Deste modo o TJUE modifica o conteúdo da alínea a) do art. 11º da Diretiva, assim como, restringe a norma interna anti-abuso quando esta poderia ser aplicada por força da Diretiva nos casos em que teria aplicação preferencial.

Com tal interpretação o TJUE impede que os Estados – membros neguem a aplicação da Diretiva a operações que embora possam ser fraudulentas ou evasivas , não tenham como única e exclusiva finalidade a obtenção da vantagem fiscal. E de igual forma , os Estados não podem negar a aplicação da Diretiva em termos gerais mas somente negar a obtenção do benefício pretendido com a prática abusiva, mediante análise do caso em concreto.

## **2.2- Processo C-103/09**

Acórdão do TJUE de 22 de Dezembro de 2010- *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* contra *Weald Leasing, Lda*<sup>36</sup>.

O presente caso, tem por objeto a interpretação do conceito “prática abusiva”.

A *Churchill Group of Companies* é uma sociedade que fornece predominantemente serviços de seguro isentos de IVA. A *Churchill Management Ltd(CML)* e as suas filiais a *Churchill Accident Repair Centre(CARC)* e *Weald Leasing* fazem parte do Grupo Churchill.

---

<sup>36</sup> Ver Conclusões do Advogado – Geral apresentadas em 26 de Outubro de 2010 no Processo C-103/09 *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* contra *Weald Leasing Limited* .

Acontece que, a *CML* e *CARC* possuem uma taxa de recuperação de IVA pago de cerca de 1%, pelo que, quando adquirem bens apenas podem deduzir 1% de IVA relativo a essas aquisições.

A atividade comercial da *Weald Leasing* consiste na compra dos bens e equipamentos em causa e dá-los em locação financeira à *SUAS Limited*.

A *SUAS Limited* é uma sociedade detida por um consultor em matéria de IVA do grupo *Churchill* e sua esposa.

Todavia, esta empresa não pertence ao Grupo *Churchill* e tem como atividade económica a locação financeira de bens da *Weald Leasing* e, em seguida, sublocá-los à *CML* e à *CARC*.

Através desta série de operações consegue-se diferir o pagamento de IVA que pesa sobre o grupo *Churchill*, obtendo desta forma uma vantagem fiscal.

Assim, os *Commissioners* emitiram avisos de liquidação de imposto, indeferindo o pedido da *Weald Leasing* de dedução do IVA com o fundamento de que tais operações constituíam uma prática abusiva.

A *Weald Leasing* recorreu de tal decisão alegando que tais operações não tinham sido realizadas com a única finalidade de obter vantagens fiscais e que, por outro lado, o fornecimento de equipamentos através de locação financeira não era contrário aos objetivos da Diretiva.

Por decisão do *VAP and Duties Tribunal* de 7 de Fevereiro de 2007, foi declarado que o objetivo essencial, neste caso, era diferir o pagamento da dívida fiscal suportada pelo Grupo *Churchill* e, portanto, tais operações se destinavam a obter uma vantagem fiscal.

Todavia, este órgão considerou que a obtenção de uma vantagem fiscal não é contrária ao objetivo prosseguido pelas disposições da Sexta Diretiva.

No entanto, o *supra* citado órgão referiu que poderia resultar um abuso não quanto aos contratos de locação mas sim quanto às rendas neles previstos.

Os *Commissioners* recorreram de tal decisão para a *High Court of Justice - Chancery Division*, cujo recurso tinha como único objeto a questão de saber se a vantagem fiscal obtida era ou não contrária ao prosseguido pelas disposições da referenciada Diretiva.

Por decisão de 16 de Janeiro de 2008 foi negado provimento ao recurso.

Os *Commissioners* recorreram, mais uma vez, agora para o *Court of Appeal of England and Wales*. Este órgão jurisdicional decidiu suspender a instância e submeter ao TJUE a apreciação das seguintes questões:

“ Em que circunstâncias como as que se verificam no presente processo, em que um comerciante em grande parte isento adota uma estrutura de locação financeira de ativos que envolve um terceiro intermediário, em vez de adquirir diretamente os bens, [essa] estrutura de locação financeira de ativos ou [qualquer elemento dela] dá origem a uma vantagem fiscal contrária ao objetivo prosseguido pela Sexta Diretiva, na aceção do nº 74<sup>37</sup> de acórdão [...] *Halifax*? ”

“Tendo em conta o facto de que a Sexta Diretiva IVA contempla a locação financeira de ativos por comerciantes isentos ou parcialmente isentos, e tendo em conta a referência do Tribunal de Justiça a ‘[operações] comerciais normais’, nos nºs 69<sup>38</sup> e 80<sup>39</sup> do acórdão *Halifax* e no nº 27<sup>40</sup> do acórdão [...] *Ampliscientifica e Amplifin*<sup>41</sup> [...] e também a ausência de tal referência no acórdão [...] *Part Service*<sup>42</sup> [...], a locação financeira por um comerciante isento ou parcialmente isento constitui uma prática abusiva, mesmo que, no âmbito das respetivas transações comerciais normais, [esse comerciante] não se dedique a operações de locação financeira? ”

“Em caso de resposta afirmativa à segunda questão: Qual é a relevância da referência a ‘transações comerciais normais’ no contexto dos nºs 74<sup>43</sup> e 75 do acórdão *Halifax* : é relevante para o nº 74 ou para o nº 75<sup>44</sup>, ou para ambos? ”

---

<sup>37</sup> O nº 74 do Acórdão *Halifax* refere: “ uma prática abusiva exige, por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes na Sexta Directiva e da legislação nacional que transponha essa directiva, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objectivo prosseguido por essas disposições ”.

<sup>38</sup> O referido nº 69 afirma que: “ a aplicação da regulamentação comunitária não pode ser alargada até abranger as práticas abusivas de operadores económicos, isto é, as operações que não são realizadas no âmbito de transacções comerciais normais, mas antes com o único objectivo de beneficiar abusivamente das vantagens previstas pelo direito comunitário ”.

<sup>39</sup> O nº 80 do *supra* citado acórdão refere que: “ permitir aos sujeitos passivos deduzir a totalidade do IVA pago a montante, quando, no âmbito das suas transacções comerciais normais, nenhuma operação conforme às disposições do regime de deduções da Sexta Directiva ou da legislação nacional que transpõe lhes teria permitido deduzir esse IVA, ou apenas permitiria deduzir uma parte, seria contrário ao princípio da neutralidade fiscal e, portanto, contrário ao objectivo do referido regime. ”

<sup>40</sup> O nº 27 do acórdão *Ampliscientifica e Amplifin* refere: “ No que diz respeito, em seguida, ao princípio da proibição do abuso de direito, há que recordar que este tem por escopo, nomeadamente no domínio do IVA, que a regulamentação comunitária não seja alargada até ao ponto de cobrir as práticas abusivas de operadores económicos, isto é, as operações que são realizadas não no quadro de transacções comerciais normais, mas somente com o objectivo de beneficiar abusivamente das vantagens previstas pelo direito comunitário ”

<sup>41</sup> Acórdão do TJCE de 22 de Maio de 2008, no processo C-162/07.

<sup>42</sup> Acórdão do TJCE de 21 de Fevereiro de 2008, no processo C-425/06.

<sup>43</sup> Ver nota 23.

<sup>44</sup> Refere o nº 75 do acórdão *Halifax*: “ deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objectivos que a finalidade essencial das operações em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal (...), a proibição de práticas abusivas não é relevante nos casos em que as operações em causa possam ter alguma explicação para além da mera obtenção de vantagens fiscais ”.

E a que diz respeito a referencia a ‘transações comerciais normais’?

“Se se concluir que a estrutura de locação financeira de ativos, ou qualquer parte dela, constitui uma prática abusiva, qual é a redefinição adequada?

Em especial, o órgão jurisdicional nacional ou Administração Fiscal deve:

- Ignorar a existência do terceiro intermediário e decidir que o IVA seja pago com base no valor normal de mercado das rendas;
- Redefinir a estrutura de locação financeira como uma aquisição direta; ou
- Redefinir as operações de outra forma que o órgão jurisdicional ou a Administração Fiscal considere como adequada para recriar a situação que teria prevalecido sem as operações que constituem a prática abusiva?”

Respondendo, desde logo, à primeira questão afirma-se que a vantagem fiscal só por si é insuficiente para considerar a operação como prática abusiva. Na verdade, o sujeito passivo tem o direito de tomar decisões, entre as opções legais que tem, podendo e devendo optar por aquelas que permitam limitar a sua carga tributária.

Para se estar no âmbito do abuso, o TJUE defende que têm que estar preenchidas duas condições<sup>45</sup>:

- Em primeiro lugar temos que estar perante uma operação em que apesar da aplicação formal das condições previstas pela Sexta Diretiva, a mesma tenha por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objetivo prosseguido pelas disposições da referida Diretiva.
- Em segundo lugar, deve resultar de um conjunto de elementos objetivos cuja finalidade essencial das operações em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal.

Neste caso, o que nos importa aferir é se existindo a vantagem fiscal esta é contrária ao objetivo prosseguido pelas disposições pertinentes a esta matéria da Sexta Diretiva<sup>46</sup> (Diretiva IVA).

Efetivamente, a locação financeira encontra – se abrangida pelo campo de aplicação da Diretiva referente à harmonização das legislações em matéria de impostos sobre o volume

---

<sup>45</sup> Acórdão *Halifax*

<sup>46</sup> A análise do abuso do direito em matéria de IVA terá que ter sempre em conta a harmonização existente a nível comunitário, no entanto há que referir que, embora a legislação comunitária contenha disposições de luta contra as práticas abusivas, de que é exemplo o nº 59 da Diretiva 2006/112/CE (“É conveniente que, dentro de certos limites e em determinadas condições, os Estados-Membros possam adoptar ou manter medidas especiais derrogatórias da presente directiva, a fim de simplificar a cobrança do imposto ou evitar certas formas de fraude ou evasão fiscais.”), os maiores progressos na luta contra o abuso de direito de disposições comunitárias tem sido o trabalho realizado pelo TJUE, destacando-se o desenvolvimento que teve este conceito no caso *Halifax*.

do negócio (Sexta Diretiva)<sup>47</sup>, sendo que a operação não consubstancia, só por si, a prática abusiva.

Todavia, frisa o TJUE que se tem que averiguar se as rendas previstas nos contratos de locação financeira são contrárias à referenciada Diretiva. Ora, serão contrárias, nomeadamente quando as rendas sejam fixadas num montante artificialmente baixo que não corresponda a nenhuma realidade económica, isto é, não refletindo de forma alguma as “condições normais de mercado”.<sup>48</sup>

No que respeita à segunda questão, o TJUE refere que é irrelevante para apreciar do carácter abusivo da operação o facto da empresa não efetuar no quadro das suas “operações comerciais normais”<sup>49</sup> este tipo de operações.

A este respeito o Advogado Geral Ján Mazák entende e expressa nas suas conclusões apresentadas no Processo C- 103/09: “‘normal commercial operations’ refers , in my view, to the second part (33) of the two part test laid down in *Halifax* and thus the nature of the transaction or scheme in question and whether it is a purely artificial construct established essentially in order to obtain a tax advantage rather than for other commercial reasons.”, isto é, para avaliar se a transação é realizada no âmbito das “operações normais de comércio” remete -nos para a análise da natureza da operação em causa, bem como para a sua eventual qualificação de construção puramente artificial estabelecida essencialmente com a finalidade de obter uma vantagem fiscal e não por outras razões comerciais.

Quanto à terceira questão colocada pelo órgão de reenvio já foi respondida na medida que o TJUE considera irrelevante a referência a “operações comerciais normais”.

No que concerne à quarta questão encontramos resposta, mais uma vez, no acórdão *Halifax*, neste se refere que comprovada a existência de abuso, as operações implicadas devem ser redefinidas de modo a estabelecer a situação que existiria caso não se tivesse verificado tais operações abusivas.<sup>50</sup>

---

<sup>47</sup> A harmonização em matéria de IVA, existindo assim um sistema comum de imposto para todos os Estados – membros, garante a neutralidade fiscal. A neutralidade fiscal é fundamental no seio da União Europeia, é desde logo referida no preâmbulo da 1ª Diretiva referente ao IVA, a Diretiva 67/227/CEE de 11 de Abril de 1967.

<sup>48</sup> Conclusões do Advogado Geral Ján Mazák apresentadas em 26 de Outubro de 2010, no Processo *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs contra Weald Leasing Limited* ( C-103/09).

<sup>49</sup> Ver acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Processo *Halifax* (C- 255702) em que no seu nº 69 nos diz que as operações que não são realizadas no âmbito de transações comerciais normais e que têm como único objetivo beneficiar das vantagens previstas no direito comunitário constituem práticas abusivas. É de salientar, a referência a um princípio de proibição de práticas abusivas enunciado no nº 70.

<sup>50</sup> Ver acórdão *Halifax* nº 94 e 98.

### 3º CAPÍTULO

## COMPATIBILIDADE DAS NORMAS INTERNAS ANTI – ABUSO E O DIREITO COMUNITÁRIO

### 3.1-Contextualização

Apesar dos Estados – membros manterem a sua competência em matéria fiscal, estes devem exercer a sua soberania respeitando sempre o Direito Comunitário.<sup>51</sup>

As liberdades fundamentais da comunidade não podem ser postas em causa pelas legislações nacionais dos Estados – membros, por esse motivo o TJUE é muitas vezes chamado a averiguar a compatibilidade das normas internas com o Direito da União Europeia.

Efetivamente, analisar as medidas anti – abuso no sentido de determinar se as mesmas são compatíveis com o Direito Comunitário é um trabalho complexo. Levanta, desde logo, dificuldades pela ausência de definição de medida anti – abuso em termos comunitários e também do próprio conceito de abuso de direito.

Assim sendo, e tendo em conta que o direito comunitário é de criação jurisprudencial, cabe ao TJUE elaborar tais conceitos a partir da interpretação nomeadamente de Tratados e Diretivas.

O TJUE tem prestado especial atenção ao princípio da não discriminação<sup>52</sup> e às liberdades conferidas pelo Tratado da U.E.

A este respeito poderemos questionar se o risco da evasão fiscal poderá justificar a aplicação por parte dos Estados – Membros de medidas discriminatórias e/ou restritivas das liberdades fundamentais conferidas pelo ordenamento comunitário.

A este respeito é necessário ter em conta determinadas normas tributárias, como, por exemplo, as exceções, os benefícios fiscais e restrições consagradas nos vários

---

<sup>51</sup> Os Estados – membros devem respeitar os Princípios Fundamentais do Direito da União Europeia, neste sentido ver Acórdão do TJUE *Netto Supermarkt GmbH & CO* contra *Finanzamt Malchin*, de 21 de Fevereiro de 2008, no processo C-271/06 e Acórdão do TJUE *Commissioners of Customs & Excise e Attorney General* contra *Federation of Technological Industries*, de 18 de Maio de 2006, no Processo C- 384/04.

<sup>52</sup> O princípio da não discriminação tem grande importância no Direito Comunitário, desde logo, há que destacar a sua consagração no artigo 12º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia, sendo um princípio basilar e regra fundamental no seio da União Europeia. Neste sentido também recentemente o referido Princípio foi consagrado no artigo 18º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (2008/C 115/ 01), assim como nos artigos: 45º no que diz respeito à livre circulação de pessoas; no artigo 49º está implícito este princípio no que toca à liberdade de estabelecimento; o artigo 56º quanto à prestação de serviços e o artigo 157º quanto à igualdade de remuneração sem discriminação em razão do género.

ordenamentos internos de Estados – Membros, estas podem ser consideradas discriminatórias ou restritivas do exercício das liberdades fundamentais comunitárias.

Mas na verdade, este tipo de comportamento por parte dos Estados – Membros dificilmente encontra justificação face à legislação comunitária, pois do ponto de vista comunitário não se poderá presumir que procurar reduzir a carga fiscal constituía uma vantagem ilegítima ou fora dos objectivos que visa a legislação comunitária.

Assim, afirma-se que a finalidade de conseguir a arrecadação da receita fiscal não constitui uma justificação suficiente para salvaguardar a compatibilidade de uma norma nacional anti – abuso com o Direito Comunitário.

As liberdades conferidas pelo Tratado da U.E. são uma importante ferramenta para determinar o espírito e a finalidade das normas anti – abuso. Poderá dizer-se que a interpretação do conteúdo das liberdades fundamentais será um critério para apurar a admissibilidade das normas internas anti – abuso, assim como para justificar tratamentos discriminatórios ou restritivos em relação aos direitos e liberdades instituídos pela União Europeia.

É importante analisar a jurisprudência do TJUE para determinar quais as medidas e mecanismos anti – abuso que são incompatíveis com a primazia do Direito Comunitário.

Atendendo à jurisprudência do TJUE podemos dizer que:

- a aplicação de uma norma anti-abuso poderá justificar uma restrição das liberdades fundamentais, todavia, não se poderá fazer uso de tal norma de forma a ter um campo de aplicação geral sem atender à situação em concreto. A finalidade de evitar a fraude ou evasão da lei tributária nacional poderá eventualmente justificar a aplicação da lei nacional anti – abuso, todavia, há que ter em conta que se trata de uma exceção que terá que ser devidamente apreciada à luz do Direito Comunitário tendo em conta a situação concreta há que fazer uma interpretação do referido Direito e ter em consideração os objetivos por este prosseguidos;

- por outro lado, as liberdades fundamentais consagradas pelo ordenamento europeu fazem com que os particulares nacionais de qualquer Estado – Membro possam exercê-las e, desta forma, poderão aproveitar as diferenças de tratamento fiscal. Ora, esta é a consequência da primazia do ordenamento comunitário sobre o ordenamento interno, o particular tem o direito legítimo de procurar tratamento fiscal mais favorável, se se trata de uma vantagem conferida pela integração, os ordenamentos nacionais dos Estados – Membros não podem sancionar tais condutas.



Se o objetivo fundamental da U.E. é a construção de um mercado interno único, torna-se crucial diminuir as disparidades a nível fiscal entre os Estados – membros, tentando que se chegue a uma harmonização.

Assim, quando se está perante uma norma anti – abuso terá que se analisar a mesma no sentido de averiguar se poderá pôr em causa uma liberdade fundamental.

Nos dias de hoje, a questão que tem suscitado mais discussão esta relacionada com a liberdade de estabelecimento.

Na verdade, as normas específicas anti – abuso consagradas nos sistemas fiscais para abranger situações internacionais, dispersas pelas várias legislações tributárias dos Estados – membros e também em certos casos em Convenções sobre Dupla Tributação<sup>53</sup>, têm posto em causa a legislação comunitária, assim como, também a jurisprudência do TJUE no que concerne às liberdades fundamentais instituídas pelo Tratado e no Princípio da Não Discriminação. Tais normas são desenvolvidas para evitar que um nacional faça uso das liberdades conferidas aproveitando-se de diferentes regimes fiscais para atingir vantagens.<sup>54</sup>

Todavia, esta conduta por parte dos Estados é contrária ao Direito da U.E. e também à ideia de um mercado interno, serão, assim, contrárias ao próprio Tratado.

Atendendo à jurisprudência do TJUE, utilizar a legislação tributária de um Estado para daí obter vantagens não consubstancia, só por si, necessariamente uma prática abusiva.

A Comissão Europeia, numa tentativa de harmonizar a relação das normas nacionais anti – abuso nacionais e o direito da U.E., sugeriu, na sua Comunicação de 10 de Dezembro de 2007<sup>55</sup> um guia sobre “ A aplicação de medidas contra as práticas abusivas no âmbito da fiscalidade direta no âmbito da U.E. e em relação a terceiros Estados”<sup>56</sup>, que os Estados – Membros efetuassem uma revisão geral às suas normas anti-abuso no âmbito da fiscalidade direta tendo em conta os princípios que emergem da jurisprudência do TJUE. Desta forma, desde logo, é referido na introdução “Quanto à

---

<sup>53</sup> A este respeito importa referir que hoje em dia um dos assuntos em discussão a nível internacional é o abuso de Tratados internacionais sobre impostos. Por esse motivo, o primeiro assunto em discussão no “64<sup>th</sup> Congress of the International Fiscal Association” realizado a 30 de Agosto de 2010 em Roma. Na verdade, o primeiro tema a ser tratado no referido Congresso foi “Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions”, chegou-se à conclusão que quando se trata de travar o abuso de um Tratado as práticas dos diferentes países diferem, chegando mesmo a resultados opostos, o que de todo não é satisfatório.

<sup>54</sup> Uma vantagem fiscal poderá abarcar qualquer situação da qual resulte a não tributação do imposto devido, o diferimento do imposto ou aplicação de norma mais favorável, obtendo –se assim uma poupança fiscal.

<sup>55</sup> Ver Palma, Clotilde Celorico, “ A Comunicação da Comissão Europeia sobre a aplicação de medidas anti-abuso”, in *Fiscalidade*, TOC 114 – Setembro de 2009.

<sup>56</sup> COM/ 2007/0785final. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e social Europeu, “A aplicação de medidas anti-abuso na área da tributação direta”.

aplicação das regras anti-evasão, a Comissão considera que, em particular à luz de algumas decisões recentes do Tribunal de Justiça Europeu (TJE), é urgente a necessidade de:

- atingir um equilíbrio adequado entre o interesse público de combater ao abuso e a necessidade de evitar restrições desproporcionadas à actividade transfronteiras na UE; e
- melhor coordenação da aplicação de medidas antiabuso em relação a países terceiros, a fim de proteger as bases tributárias dos EM”.

Podemos afirmar que o Direito da U.E. constitui hoje a delimitação das normas anti-abuso. Os Estados – membros estão obrigados a exercer as suas competências legislativo – tributárias com respeito ao Direito da Comunidade.

Desta forma, poderemos vir a obter uma harmonização imprópria, através de diretrizes das instâncias comunitárias os Estados – Membros vão moldando as suas próprias normas.

### **3.2 - Normas nacionais anti-abuso**

O Direito Comunitário permite aos Estados – membros em determinadas situações muito específicas aplicar normas anti – abuso.

O TJCE reconhece o direito aos Estados – membros de reagir contra situações evasivas e fraudulentas<sup>57</sup>, assim poderá aplicar-se uma norma interna anti – abuso para travar efeitos da utilização manifestamente abusiva do ordenamento comunitário.

No Direito Comunitário não existe nenhum mecanismo específico que impeça a utilização desse mesmo direito de forma abusiva, unicamente se permite em certas situações o acionamento das normas internas anti-abuso, mediante a delimitação do âmbito de aplicação e limites do direito comunitário é que se poderá aferir do possível abuso.

---

<sup>57</sup> A este respeito importa fazer a distinção entre gestão ou planeamento fiscal, evasão ou elisão fiscal e fraude fiscal. Importa ressaltar que a gestão ou planeamento fiscal consubstancia-se em atos de poupança, de planeamento fiscal e gestão fiscal, tratando-se de comportamentos totalmente lícitos, em que se procura a minimização da carga tributária a suportar dentro dos limites da lei, considerando-se condutas “intra legem”. No que concerne á evasão ou elisão fiscal consubstancia-se em comportamentos que embora sejam lícitos utilizam expedientes artificiais para contornar a lei, trata-se assim de comportamentos “extra legem”. Ora, são atos lícitos mas que não são conformes à realidade económica que lhe é inerente, sendo tais atos anormais e abusivos. Por seu turno, a fraude fiscal consubstancia-se em comportamentos que violam diretamente a lei, sendo por isso tais condutas merecedoras de censura, trata-se de condutas “contra legem” e são sancionadas sob a forma de ilícito penal.

O reconhecimento de uma situação abusiva compete, normalmente, aos tribunais nacionais. Assim, compete ao órgão jurisdicional interno descortinar o âmbito de aplicação das disposições comunitárias em causa e os seus limites.

No entanto, a aplicação das normas internas anti – abuso não pode prevalecer sobre os direitos consagrados pelo Direito Comunitário nem tão pouco tal aplicação servirá para acautelar situações contrárias às disposições do Direito da U.E.

Na verdade, os direitos fundamentais consagrados na legislação comunitária permitem aos seus titulares exercer as liberdades neles consagradas, isto resulta da primazia do Direito Comunitário, desta forma, podendo-se beneficiar e aproveitar as diferenças de tratamento fiscal existente nos diversos Estados – membros.

As medidas anti – abuso consagradas nos ordenamentos internos são admissíveis na medida que não ofendam o conteúdo dos direitos fundamentais comunitários.

Contudo, esta competência do órgão jurisdicional nacional não é totalmente discricionária, uma vez que, em caso de dúvidas de interpretação das disposições comunitárias em causa, poderá a questão ser submetida ao TJUE para apreciação, também a possibilidade de aplicar uma norma anti-abuso interna é uma tarefa complexa, exige um procedimento específico e próprio para a sua aplicação, exige-se uma análise cuidada da situação em concreto e por fim também há que ter em conta o Princípio da Proporcionalidade<sup>58</sup>, isto é, terá de existir uma ponderação entre os interesses em jogo e qual deles se deve salvaguardar.

Desta forma, assegura-se a tutela das expectativas e os interesse de certeza e segurança jurídica.

Importa frisar, sublinhe-se, mais uma vez, que assume especial importância a interpretação do conteúdo das liberdades fundamentais, mas também torna-se crucial verificar nos sistemas jurídicos internos os mecanismos discriminatórios que restringem tais liberdades.

Nos diversos sistemas fiscais existem normas discriminatórias que são justificadas pelos respetivos Estados como sendo normas de prevenção da evasão fiscal.

Todavia, é entendimento do TJUE que a necessidade dos Estados evitarem a evasão não pode justificar um tratamento discriminatório.

---

<sup>58</sup>As medidas adotadas pelos Estados não devem ir além do necessário. Ver Acórdão do TJUE *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku contra Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Ortowski sp.j.*, de 29 de Julho de 2010, no Processo C- 188/09.

Não se poderá, assim, afirmar a nível comunitário, que a redução da carga tributária seja uma vantagem fiscal ilegítima e contrária aos objetivos prosseguidos pelo ordenamento comunitário.

Desta forma, será necessário repensar o âmbito de certas normas nacionais que porventura podem gerar uma restrição ao exercício das liberdades comunitárias e moldar tais disposições de acordo com as exigências comunitárias, nomeadamente as normas tributárias que prevêem exeções, isenções e benefícios fiscais, assim como, todas as normas que pretendem evitar comportamentos evasivos ou fraudulentos mediante o aproveitamento das diferenças a nível de legislação fiscal em operações que envolvam diferentes Estados – membros.

### **3.2.1 - A Cláusula Geral Anti-Abuso**

A cláusula geral anti-abuso foi introduzida no nosso sistema jurídico em 1999<sup>59</sup>, o que nos permite concluir que é de tradição recente.

A necessidade de estabelecer uma norma anti-abuso não é de todo pacífica. Por um lado, há que ter em conta que a Administração Fiscal e os próprios tribunais tendem a evitar a sua aplicação, talvez por não estarem claros quais os seus limites e alcance ou talvez por considerarem ser uma medida demasiado severa.

Todavia, recentemente fomos surpreendidos por uma decisão judicial do Tribunal Central Administrativo Sul, no processo nº 04255/10, no acórdãos de 15 de Novembro de 2011 decide aplicar a cláusula geral anti-abuso prevista no nº 2 do artigo 38º LGT.

A Cláusula Geral Anti – Abuso consagrada no artigo 38º da LGT diz-nos no seu nº 2 que: “São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção da vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses

---

<sup>59</sup> A cláusula geral anti – abuso foi introduzida no nosso país pela Lei nº 87-B/98 de 31 de Dezembro que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 1999, esta norma foi introduzida no CPT e posteriormente por força da Lei 100/99 de 26 de Julho foi introduzida no artigo 38º nº 2 da Lei Geral Tributária.

meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

Importa esclarecer o que se entende por norma anti – abuso, podemos adiantar como possível definição que são “ todas aquelas normas que vêm colocar limites a uma decisão privada que constituiria, em princípio, o livre exercício de um direito integrando a autonomia privada”.<sup>60</sup>

A introdução, no nosso país, destas cláusulas anti-abuso não podia ter deixado de criar inicialmente muita controvérsia devido ao princípio da “tipicidade fechada” e deste modo pondo em causa a segurança jurídica.

Em relação à cláusula geral contida no artigo 38º da LGT não faltam vozes discordantes no sentido da má aplicação deste artigo por parte da Administração Fiscal que poderá levar a situações em que os indivíduos, sujeitos passivos de imposto, actuem de forma lícita e ser-lhes aplicada esta norma, podendo tratar-se então esta norma de uma “autêntica actuação confiscatória e ilegal, de abuso da aplicação de normas antiabuso (...), confundindo planeamento ou gestão fiscal com a fraude evasão”<sup>61</sup>

Todavia, deve-se salientar o fato de não bastar à lei que o indivíduo atue no sentido de reduzir, eliminar ou diferir temporalmente o pagamento dos impostos, mas sim que o indivíduo obtenha esses resultados utilizando meios artificiosos ou fraudulentos.

Esta norma tem grande importância no nosso sistema legal e, por isso mesmo, temos de procurar uma perfeita aplicação desta norma às situações que o espírito da norma visa abranger, e lutar para termos uma Administração Fiscal consciente, esclarecida e esclarecedora para o funcionamento normal desta e de todas as outras cláusulas e previsões legais. Pois, só a falta de informação e de conhecimentos técnicos da Administração Fiscal poderá levar a uma má aplicação da norma, uma vez que o sentido desta norma está perfeitamente delimitado aos casos de planeamento fiscal “abusivo”, em que existe a articulação de meios artificiosos ou fraudulentos e como intuito principal a motivação de obter uma poupança fiscal.

---

<sup>60</sup>Saldanha Sanches, JL, “ *Normas anti – abuso, jurisprudência comunitária e Direito português: as provisões do balanço fiscal*”, in Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional, Fisco, 2003.

<sup>61</sup> Pinheiro Pinto, José A., “Planeamento Fiscal e Normas Antiabuso”, in Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade ISCAP, Vida Económica, 2009, pp.220-255.

Para além disto, a existência de um procedimento específico para a aplicação desta norma<sup>62</sup> é importante para a defesa da certeza e segurança jurídica. Desta forma, se justifica a existência do artigo 63º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), este descreve o procedimento a ter em conta para aplicar normas anti-abuso.<sup>63</sup> Reveste fulcral importância, no sentido de acautelar os bens jurídicos em jogo<sup>64</sup>, neste procedimento especial para aplicar normas anti – abuso, a participação do contribuinte através da audiência prévia, os especiais requisitos de aplicação e fundamentação da respetiva norma e a necessidade de autorização<sup>65</sup> por parte da entidade competente para esse efeito.<sup>66</sup>

Acresce, que a cláusula geral anti –abuso que impeça a análise da situação concreta caso a caso, fazendo assim que com a sua aplicação da referida norma abarque também situações não abusivas está a pôr em causa o Princípio da Proporcionalidade.

Desta forma, a cláusula geral anti-abuso não deverá ser acionada em situações perfeitamente lícitas e não censuráveis.

Esperamos que assim seja, para caminhar-mos no sentido de uma justiça fiscal clara e justa, em que esteja sempre presente a certeza e segurança jurídica para assim não se pôr em causa as legítimas expectativas do contribuinte.

### **3.2.2 -A Aplicação Jurisprudencial da Cláusula Geral Anti-Abuso:**

O acórdão nº 4255/10 do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) de 15 de Fevereiro de 2011 assume especial importância uma vez que se trata do primeiro acórdão que considerando a factualidade constante no caso em apreço e, assim, verificando a existência de uma situação abusiva cujos elementos preenchem os pressupostos necessários para a aplicação da cláusula geral anti – abuso consagrada no nº 2 do artº. 38 da L.G.T., aplica ao caso em concreto a referida norma.

---

<sup>62</sup> Atendendo ao acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) de 04/11/2003, no Proc. nº 7464/02 esta disposição contida no art. 63º do CPPT é uma norma geral que deve ser aplicada em todas as situações que esteja em causa a aplicação de uma norma anti-abuso e não apenas aplicada em relação à cláusula geral anti –abuso.

<sup>63</sup> Veja-se Pacheco de Carvalho, João Filipe, “*O regime procedimental de aplicação das normas anti-abuso*”, in *Fiscalidade* nº23, Julho – Setembro 2005, Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, pp.65-111.

<sup>64</sup> Interesses de segurança e certeza jurídica.

<sup>65</sup> Esta autorização é uma condição necessária para a aplicação de uma norma anti – abuso, todavia não impõe a concreta aplicação da norma em causa, esta decisão é susceptível de impugnação autónoma através de acção administrativa especial.

<sup>66</sup> A entidade competente para autorizar a aplicação da norma terá de ser o dirigente máximo do serviço.

Trata-se assim da primeira decisão, que se tenha conhecimento, em que um Tribunal superior aplica a referida cláusula geral anti-abuso, iniciando assim a sua efetiva aplicação a partir deste momento.

Analisando o acórdão, desde logo, se verifica que há uma abordagem exaustiva da razão de ser da cláusula geral anti – abuso no nosso sistema tributário, assim como funciona a referenciada cláusula e quais os fundamentos para a sua efetiva aplicação no caso em concreto, sendo de concluir que tudo isto se deve ao facto da aplicação neste caso ser pioneira no ordenamento jurídico português.

Os factos tidos por provados no presente acórdão baseiam-se em operações em que existia um financiamento com destino a sociedades dos Países Baixos com origem em sociedades sedeadas na Zona Franca da Madeira (beneficiando assim de isenção de I.R.C. nas atividades desenvolvidas nesta zona conforme Decreto Regulamentar n° 53/82, de 23/8).

O esquema utilizado seria assim, uma sociedade com sede em Portugal continental realizava prestações a favor de sociedades sediadas na Zona Franca da Madeira, estas por seu turno, através de empréstimo enviavam esses montantes para as sociedades dos Países Baixos isentando assim de tributação os juros pagos.

Posteriormente, esses juros eram distribuídos à sociedade sedeadada em Portugal continental enquanto dividendos dedutíveis ao abrigo do artigo n° 46, do C.I.R.C., em vez de juros susceptíveis de tributação nos termos do art.º 20, n°1, al.c), do C.I.R.C.

Para a aplicação do n°2, do art.º 28 da L.G.T. o Tribunal evidenciou que esta disposição consagra quatro pressupostos: o elemento meio<sup>67</sup>, o elemento resultado<sup>68</sup>, o elemento intelectual<sup>69</sup> e o elemento normativo<sup>70</sup>. No caso *sub judice* foram preenchidos todos os mencionados elementos com os factos constantes nos autos, tal levou o TCAS a constatar a prática abusiva e a aplicar a cláusula geral anti-abuso.

Note-se, que a aplicação da referida cláusula segue um procedimento específico, consagrado no art.º 63 do C.P.P.T., para assim salvaguardar a certeza e segurança jurídica, assim com as garantias dos particulares. Neste procedimento é dada grande importância à participação do contribuinte (como já se referiu *supra* através por exemplo do direito da audição prévia).

---

<sup>67</sup> Representa os meios usados pelo contribuinte, neste caso meios artificiosos para atingir o objetivo previamente planeado de obter a vantagem fiscal.

<sup>68</sup> Neste caso representa a própria vantagem obtida.

<sup>69</sup> Representa a motivação fiscal do contribuinte.

<sup>70</sup> Representa a reprovação normativa – sistemática da vantagem fiscal obtida.

Acresce que, após a instrução feita pela Administração tributária, a aplicação da referenciada norma anti-abuso está dependente de prévia autorização do dirigente máximo do serviço ou a quem este tiver legado essa competência. Esta autorização é obrigatória sendo condição da aplicação da norma anti – abuso.

Desta forma, no caso em concreto, além de ter seguido todo o procedimento específico previsto para a aplicação de normas anti-abuso ainda passou pelo crivo do Tribunal.

### **3.3- Tutela das expectativas do contribuinte?**

Se durante muito tempo, até aos anos 90, no nosso sistema jurídico vigorava a tipicidade fechada e a interpretação restritiva da lei fiscal, criando a convicção que o contribuinte tinha o direito (legítimo e constitucionalmente protegido) a organizar as suas ações de modo a obter uma poupança fiscal, a partir da década de 90 com a introdução da cláusula geral anti – abuso passou-se a defender precisamente o contrário, sendo que se perspectivava uma atuação da Administração Fiscal sem qualquer limite legal em que a lógica de aumentar a receita fiscal tinha lugar de destaque no pensamento dos serviços da Administração Fiscal.

Parece-nos claro que a lei não proíbe o planeamento fiscal (planeamento no sentido de escolher entre as opções possíveis permitidas pelo regime legal aquela que é menos dispendiosa e que permite ao sujeito passivo de imposto obter uma poupança fiscal), mas apenas proíbe e sanciona o planeamento fiscal “abusivo”, em que se utiliza expedientes fraudulentos, artificiosos que violem directamente a lei fiscal ou contornando-a violam regras ou princípios basilares do nosso ordenamento jurídico, tais práticas merecem censurabilidade e devem ser sancionadas.

Desta forma, temos a afirmar que a segurança jurídica, como princípio constitucional, deverá estar sempre acautelada e que deveremos caminhar para uma harmonização na aplicação da lei fiscal para que não existam equívocos que afetem este direito que a todos nós pertence, contribuintes/sujeitos passivos de imposto, que é ter normas claras e simples que não dê lugar a grandes interpretações para que esteja assegurado a segurança jurídica e a defesa das expectativas.



A este respeito pode-se, a título de exemplo, referir o Caso *Halifax*<sup>71</sup>, em que se reconhece o direito ao planeamento fiscal legítimo.

Portanto, face ao supra descrito deve-se citar JL Saldanha Sanches quando afirma que “ Se a tipicidade fechada criava um direito irrestrito ao planeamento fiscal, como vimos, o seu fim não deveria ser entendido como a proibição do mesmo planeamento”,<sup>72</sup>

Todavia, a lei refere-se apenas, voltamos a insistir, a situações artificiosas e fraudulentas em que há um comportamento “abusivo” perante as normas legais ultrapassando-as ou contornando-as artificialmente tendo como fim a obtenção de uma vantagem fiscal.

---

<sup>71</sup> Acórdão do TJUE de 21 de Fevereiro de 2006, Processo C- 255/02.

<sup>72</sup> Saldanha Sanches, JL, “ *As Duas Constituições – nos 10 Anos da Cláusula Geral Antiabuso, in Planeamento e Evasão Fiscal* – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, ISCAP, Vida Económica, 2009, pp.39-70.

## **4º CAPÍTULO**

### **Concretização da proibição de abuso de direito como princípio geral ?**

#### **4.1 – Fase Inicial**

Nos primeiros anos de implementação da Comunidade Europeia o problema do abuso do direito não se levantava. Na verdade, o projeto comunitário assentava na integração valorizando sobretudo a liberdade de circulação dentro do espaço comunitário.

Assim, o reconhecimento da figura de abuso de direito, no âmbito comunitário, foi posteriormente considerado e sendo tomado em linha de conta em decisões do TJUE.

Ora, a Comunidade Europeia (atualmente U.E.) desde a sua criação procurou incentivar os cidadãos nacionais dos Estados – Membros a invocar e a fazerem uso das disposições comunitárias como cidadãos europeus.

Sublinhe-se que o Direito Comunitário é orientado para a integração dos Estados – Membros e para a livre circulação de pessoas, bens, capitais e serviços, com o fim de se verificar de facto uma verdadeira União.

Desta forma, os problemas relacionados com as situações de abuso surgiram, principalmente, com as jurisdições internas dos Estados – Membros.

Todavia, face aos conflitos existentes inicialmente entre as liberdades comunitárias, nomeadamente a liberdade de estabelecimento e as ordens jurídicas nacionais dos Estados – Membros, o TJUE foi obrigado a se pronunciar sobre esta matéria.

É desde logo de salientar a contrariedade existente entre a noção de abuso de direito e a livre circulação. De facto, a proibição do abuso de direito comunitário poderá, em determinadas situações, impedir a livre circulação. Todavia, este impedimento só será verificado se estivermos perante comportamentos abusivos, pois não será abusivo o comportamento dos cidadãos nacionais dos Estados – Membros que podendo optar entre várias legislações escolham aquela que lhe seja mais favorável.

O TJUE deparando-se com tal noção, reconheceu a existência da figura de abuso de direito utilizando a noção de proibição do abuso de direito para delimitar o campo de aplicação do Direito Comunitário, isto é, excluía do âmbito de aplicação das disposições comunitárias as situações em que se verificava comportamento abusivo.

Embora esta técnica seja eficaz em certos casos poderá revelar – se redutora da noção de abuso de direito.

Em seguida também é utilizada pelo TJUE a técnica das razões imperiosas de interesse geral para justificar a existência de abuso e consequentemente o afastamento da aplicação das disposições comunitárias.

#### **4.2 – A proibição do abuso como princípio de interpretação do direito comunitário**

A primeira técnica, sublinhe-se, reduz a noção de abuso de direito à interpretação das normas do direito Comunitário por um lado, há manifestações de abuso onde não basta a interpretação das normas comunitárias e, por outro lado a interpretação das normas e a restrição dos direitos atribuídos pela legislação comunitária poderá afetar o efeito útil de tal legislação.

O Advogado – Geral Poiares Maduro nas suas Conclusões de 7 de Abril de 2005 referentes ao Caso *Halifax*, refere que a noção de abuso funciona como um princípio que conduz a interpretação do Direito Comunitário.

No entanto, na sua opinião o princípio de interpretação do direito comunitário que proíbe o abuso não visa apenas a interpretação das normas comunitárias pois “ desde que essas disposições de direito comunitário se destinem a atingir certos fins e resultados, as normas internas que as transpõem têm de ser interpretadas e aplicadas pelas autoridades nacionais em conformidade com esses fins.”<sup>73</sup>

Atendendo ao exposto podemos afirmar que reduzir a noção de abuso a um método interpretativo além de ser redutor impedirá o exercício dos direitos instituídos no Tratado, e assim sendo, como observa Raluca Nicoleta Ionesco<sup>74</sup> é necessário se ter um direito para poder em seguida abusar do seu exercício e para se ter este direito subjetivo é preciso que o direito objetivo seja aplicável. Sendo assim, considerar que o abuso de direito está incluído no método interpretativo é limitativo e até prejudicial pela sua incapacidade de ser aplicado de forma generalizada.

Desta forma, se afirma que uma noção autónoma de abuso de direito e a sua concretização como princípio comunitário é preferível.

---

<sup>73</sup> Ponto 81 das suas Conclusões.

<sup>74</sup> Ionesco, Raluca Nicoleta, “*L’abus de droit en droit de l’Union européenne*”, Bruylant, 2012, pg.291.

#### 4.3- O recurso ao conceito de “razões imperiosas de interesse geral”

A segunda técnica utilizada pela jurisprudência comunitária é o recurso ao conceito de razões imperiosas de interesse geral, esta teoria foi introduzida na instância comunitária no acórdão que ficou conhecido por *Cassis de Dijon*<sup>75</sup>, este acórdão consagrou como princípio a livre circulação de bens no seio comunitário.

Todavia, há que ter em consideração que, por vezes, os Estados – Membros invocam vários e diferenciados motivos que consideram ser razões imperiosas de interesse fiscal com vista a restringir a liberdade de circulação, portanto, é necessário um controlo por parte do TJCE quanto à proporcionalidade dos motivos e medidas invocados pelos Estados – Membros. A este respeito refira-se, desde já, a mais célebre de todas as decisões da jurisprudência comunitária, o Caso “Centros”<sup>76</sup> em que se analisa a questão do abuso de direito fazendo uma breve referencia às razões imperiosas de interesse geral como justificação para a limitação da liberdade de estabelecimento atendendo ao disposto no ponto 31 e seguintes do referenciado acórdão.<sup>77</sup>

Este acórdão será importante para a evolução e aperfeiçoamento da figura de abuso de direito na jurisprudência comunitária pois com a expansão do comércio e com a consagração das liberdades comunitárias, as empresas têm diversas possibilidades de escapar a uma carga

---

<sup>75</sup> Acórdão do TJUE de 20 de Fevereiro de 1979 (C -120/78), *Rewe-Zentral AG contra Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*.

<sup>76</sup> Acórdão do TJCE de 9 de Março de 1999 (C- 212/97), *Centros Ltd contra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*, *Centros Ltd* é uma sociedade registada no Reino Unido, cujos acionistas Sr. e Sra. Bryde são de nacionalidade dinamarquesa, residentes na Dinamarca, sendo que a sede da sociedade se situa no Reino Unido no domicílio de um amigo do Sr. Bryde. A Centros não exerceu nenhuma atividade no Reino Unido depois que foi criada. A legislação do Reino Unido não faz depender a criação de uma sociedade de responsabilidade limitada da existência de um capital social mínimo, ao contrário da legislação dinamarquesa. Assim sendo, foi recusado o registo da sucursal da Centros na Dinamarca alegando-se para tal que a criação da sociedade a coberto da legislação mais favorável foi com o intuito de se evadir à aplicação da legislação nacional referente as sociedades comerciais.

<sup>77</sup> “Finalmente, importa questionar se a prática nacional em causa não poderá ser justificada pelas razões que as autoridades dinamarquesas invocam. Remetendo tanto para o artigo 56.º do Tratado como para a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa às razões imperativas de interesse geral, a *Erhvervs-og Selskabsstyrelsen* sustenta que a obrigação de as sociedades por quotas realizarem um capital social mínimo prossegue um duplo objectivo: por um lado, reforçar a solidez financeira das sociedades, com vista a proteger os credores públicos contra o risco de os créditos públicos se tornarem incobráveis, uma vez que, diferentemente dos credores privados, aqueles não podem garantir os seus créditos através da constituição de uma garantia ou de uma caução, e, por outro lado, de maneira mais geral, proteger todos os credores públicos ou privados, prevenindo o risco de falência fraudulenta devida à insolvência de sociedades cuja capitalização inicial era insuficiente. A *Erhvervs-og Selskabsstyrelsen* acrescenta que não existe meio menos rigoroso para atingir este duplo objectivo. Com efeito, o outro meio de proteger os credores, ou seja, o estabelecimento de normas prevendo a possibilidade de pôr em causa, em determinadas condições, a responsabilidade pessoal dos sócios, é mais rigoroso que a obrigação de realizar o capital social mínimo.”

fiscal mais onerosa e optar por regimes fiscais mais vantajosos. Este comportamento por parte das empresas nem sempre será abusivo pois até é encorajado e tem suporte do Direito da U.E.

No entanto, os Estados – Membros deparando-se com diminuição das suas receitas fiscais iniciaram uma luta que apelidaram de luta contra a evasão fiscal criando normas anti – abuso. Assim, é defendido pelos Estados – Membros que a luta contra a evasão fiscal poderá consubstanciar uma razão imperiosa de interesse geral

Em *Cadbury Schweppes*<sup>78</sup> o abuso é analisado na perspectiva de interpretação do campo de aplicação do Direito Comunitário, sendo que, é referido no ponto 36 do referido acórdão que “o facto de um nacional da Comunidade, pessoas singular ou colectiva, ter pretendido tirar partido do sistema fiscal mais vantajoso em vigor num Estado – Membro diferente daquele em que reside, não permite, por si só, que o mesmo seja privado da possibilidade de invocar as disposições do Tratado”.

Por sua vez, é reconhecido que a evasão fiscal representa uma razão imperiosa de interesse geral e, para aferir a possibilidade de afastamento da legislação comunitária por tal motivo são, aqui, desenvolvidos dois testes.

#### **4.4 – Desenvolvimento do conceito**

O primeiro teste visa averiguar qual o objetivo perseguido pela liberdade de estabelecimento, tendo, assim, uma visão teleológica da disposição. Em segundo lugar, será necessário se atender ao princípio da proporcionalidade.

A vantagem da conceção desta teoria das razões imperiosas de interesse geral é que abarca mais hipóteses de situações abusivas sendo assim mais eficaz na luta contra o abuso.

Todavia, pode-se apontar como crítica a esta teoria o facto de dar ênfase ao controlo das medidas nacionais anti-abuso dos Estados – Membros e não prestar semelhante atenção ao próprio comportamento abusivo em si.

Assim sendo, já se dá conta da necessidade de uma noção autónoma de abuso no âmbito comunitário, sendo que, se justifica a existência e o reconhecimento de um princípio comunitário de proibição de abuso.

A consagração de um princípio geral unificaria o regime jurídico do abuso de direito, tornando homogénea a luta contra o abuso e consequentemente seria modificada a perspectiva

---

<sup>78</sup> Acórdão do TJUE de 12 de Setembro de 2006 ( C-196/04) *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd* contra *Commissioners of Inland Revenue*.

de análise do abuso, em vez de se focar na apreciação da compatibilidade das normas nacionais anti-abuso seria dado ênfase ao comportamento abusivo em si. Além disso, será suscetível de aplicar a todas as situações de comportamento abusivo.

Ora, na consagração do princípio da proibição de abuso de direito é fulcral referir o acórdão *Emsland - Starke*<sup>79</sup>. Neste acórdão do TJUE é defendido, desde logo, pela Comissão Europeia que a proibição de abuso de direito já teria sido consagrada implicitamente pelo TJUE como princípio geral de Direito da União Europeia.

Este órgão evidencia as condições necessárias para se concluir pela existência de abuso de direito, sendo que terá que estar preenchido um elemento objetivo consiste na prova de que as condições para aplicação da disposição em causa foram artificialmente criadas, o elemento subjetivo consiste no facto das operações terem sido realizadas com vista a obter vantagem a nível fiscal incompatível com o objetivo prosseguido pela disposição que concede tal vantagem e por fim refere o elemento processual que é relativo ao ónus da prova, que competirá à administração fiscal fazer prova do abuso, embora admita que em casos gravosos possa ser admissível a inversão do ónus da prova.

No entanto, neste caso, contrariando a posição da Comissão Europeia e mesmo do Advogado – Geral Philippe Léger<sup>80</sup>, o TJUE não consagra a proibição do abuso de direito como princípio geral do Direito comunitário.

Um grande contributo para o desenvolvimento da figura da proibição do abuso do direito é dado pelas Conclusões do Advogado – Geral M. Poiares Maduro apresentadas a 7 de Abril de 2005 referentes ao caso *Halifax*, este enuncia a figura de abuso de direito como “um princípio que rege a interpretação do direito comunitário.”<sup>81</sup> Ele constrói uma teoria objetiva de abuso de direito ao afirmar que “não é a procura das obscuras intenções subjetivas das partes que deve determinar a existência do elemento subjetivo”, mas sim “a intenção das partes obterem ilegítimamente uma vantagem do direito comunitário pode simplesmente ser inferida do carácter artificial da situação a apreciar à luz de um conjunto de circunstâncias objetivas”.<sup>82</sup> Afirmando ainda que, sendo certo que os “elementos objetivos revelarão que a pessoa ou as pessoas envolvidas nessa atividade tinham, muito provavelmente, a intenção de

---

<sup>79</sup> Ver nota 10.

<sup>80</sup> Conclusões apresentadas pelo Advogado – Geral Philippe Léger de 2 de Maio de 2006 em relação ao Processo *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue*.

<sup>81</sup> Ponto 69 das referenciadas Conclusões.

<sup>82</sup> Ponto 71 das Conclusões.

abusarem das normas de direito comunitário. Mas essa intenção não é decisiva para a apreciação do abuso”.<sup>83</sup>

No entanto, convém aqui esclarecer que este princípio não deverá ser reduzido a um princípio que rege a interpretação das normas comunitárias, temos de ter presente que em caso de abuso deverá existir uma sanção para esses comportamentos abusivos.

Na verdade, a consequência principal da verificação do comportamento abusivo é a não concessão ou mesmo a retirada dos benefícios concedidos pelas disposições comunitárias em causa. Todavia, parece que a retirada ou não concessão do benefício, enquanto tal, não consubstancia uma verdadeira sanção. Mas também, em *Halifax*, o TJUE chegou à conclusão que na falta de uma base legal clara quanto a este aspeto não poderá existir uma sanção a não ser a obrigação de reembolsar no referido caso.<sup>84</sup> As operações deverão ser redefinidas com vista a restabelecer a situação como existiria se não se tivesse verificado o comportamento abusivo.

O Advogado – Geral M. Poiares Maduro sublinha, nas suas Conclusões, que ao aplicar tal princípio de proibição do abuso há que ter em linha de conta dois importantes princípios da União, o princípio da segurança jurídica e o princípio da proteção da confiança legítima dos contribuintes.<sup>85</sup>

Nas suas referenciadas Conclusões M. Poiares Maduro, faz referencia à presença de dois critérios para determinar a existência de abuso relembrando a referência de tais critérios no caso *Emsland – Starke*, sendo que o elemento subjetivo recebe aqui uma noção mais objetiva referindo-se não às intenções da pessoas que pratica o abuso mas sim “inexistência de qualquer outra justificação económica para a actividade que não seja a de criar uma vantagem fiscal”<sup>86</sup>

Efetivamente, o TJUE não reconheceu formalmente a proibição do abuso de direito como um princípio geral do direito comunitário, no entanto, em casos como *Halifax* confirma a aplicação do princípio da proibição de práticas abusivas nomeadamente no domínio do IVA.<sup>87</sup>

---

<sup>83</sup> Ponto 70 das Conclusões.

<sup>84</sup> Conforme ponto 93 do Acórdão do TJCE de 21 de Fevereiro de 2006 ( C-255/02) “ a verificação da existência de uma prática abusiva não deve conduzir a uma sanção, para a qual seria necessária uma base jurídica clara e inequívoca, mas antes uma obrigação de reembolso”.

<sup>85</sup> Ponto 85 das Conclusões.

<sup>86</sup> Ponto 87 das Conclusões.

<sup>87</sup> Ver ponto 70 do já referido Acórdão *Halifax*.

Se no acórdão *Halifax*, o elemento subjetivo para aferir da existência de abuso não é referido, já em *Cadbury Schweppes* este elemento é introduzido tal como tinha sido desenvolvido neste último acórdão.

Pelo contrário, nas Conclusões de 2 de Maio de 2006 relativas a o Processo *Cadbury Schweppes*, o Advogado – geral Philippe Léger defende uma visão objetiva<sup>88</sup> deste elemento subjetivo.

No acórdão *Cadbury Schweppes* verifica-se que a análise da questão do abuso de direito tanto no sentido de delimitação do campo de aplicação do direito comunitário,<sup>89</sup> como também de razão imperiosa de interesse geral.<sup>90</sup> Desta forma, este acórdão lança nos aqui a confusão não contribuindo para a construção de uma posição estável da figura de abuso de direito.

#### 4.5 - Conclusão

Face a isto, lamenta-se que o TJUE não tenha reconhecido a aplicação direta deste princípio sugerindo, em vez disso, aos Estados – membros a aplicação das normas nacionais anti-abuso.

Seria preferível a consideração da proibição do abuso como princípio geral do direito comunitário, senão vejamos, por um lado a procura de critérios uniformes, válidos igualmente para diferentes matérias em causa harmonizaria a disparidade de conceitos e teorias existentes relativamente à figura de abuso, isto seria importante na medida que contribuíria também para a concretização do princípio da segurança jurídica, por outro lado, há que ter em conta que se os Estados – membros não adotarem medidas internas anti – abuso diversos comportamentos abusivos não serão sancionados.

Acresce, ainda, que a noção de abuso desenvolvida integra em si os requisitos necessários para ser considerado um princípio geral.

---

<sup>88</sup> No ponto 115 das referidas Conclusões, o Advogado – Geral Philippe Léger refere que “ a motivação da criação da filial e da escolha do país da sua implantação possa constituir um critério pertinente” e que “ a existência de uma manobra puramente artificial não pode ser deduzida da intenção manifestada pela sociedade – mãe de obter um desagramento da sua tributação no estado de origem.”

<sup>89</sup> Definir os limites de aplicação dos artigos 43º e 48º CE (atualmente 49º e 54º TFUE), assim ver o ponto 39 do referido acórdão, “ há que analisar se os artigos 43ºCE e 48º CE se opõem a aplicação de uma legislação relativa às SEC”.

<sup>90</sup> Ver ponto 47 do acórdão, “ Esta restrição só pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral”.



Primeiramente, há que verificar que a proibição de abuso de direito no contexto comunitário reveste as características de princípio geral, assim, no que diz respeito à generalidade esta implica o reconhecimento e a aceitação, neste sentido podemos afirmar por tudo o que foi analisado até ao momento que a figura é aceite e reconhecida pelo TJUE e demais instituições comunitárias, assim como também pelos Estados – membros.

Em segundo lugar, terá que revestir importância no enquadramento jurídico da U.E.. Verificando que os comportamentos abusivos podem ter como consequência a não aplicação das disposições comunitárias que beneficiariam os particulares ou até mesmo o benefício resultante da aplicação ser retirado perante verificação posterior de abuso, podemos admitir que tem importância relevante a noção de proibição do abuso de direito no contexto da U.E..

Finalmente, estando reunidas as características essenciais de princípio geral podemos dizer que estamos perante um verdadeiro princípio geral de direito da U.E.

## CONCLUSÃO

Chegando a este ponto, podemos afirmar que, embora a figura de abuso de direito seja de reconhecimento recente devido ao já sublinhado facto de um dos grandes objetivos da comunidade europeia ser a integração orientada essencialmente para a liberdade de circulação e, que entre o abuso de direito e as liberdades fundamentais instituídas pela comunidade poderá existir uma oposição, está paulatinamente a ganhar contornos no sentido de se configurar como uma figura autónoma.

Primeiramente verificamos o reconhecimento da figura de abuso de direito por parte do TJUE, que, além de reconhecer esta figura no direito comunitário, introduz um operador que proíbe o abuso de direito, é considerado assim a proibição do abuso de direito como uma questão importante a tratar com vista a evitar a existência de comportamento evasivo.

Ora, assim, se os operadores económicos exercem as suas liberdades e os direitos instituídos pela legislação comunitária com a única finalidade de obterem vantagens ilegítimas, este comportamento será abusivo. Pois, o abuso do Direito da U.E. é contrário a esse mesmo Direito.

Através da jurisprudência do TJUE são nos dados elementos para apreciar se uma determinada situação em concreto consubstancia um comportamento abusivo.

Desta forma, em *Halifax* foi indicado que, para estarmos perante uma situação abusiva, estariam de estar preenchidos dois elementos. Por um lado, o elemento subjetivo que se configurava na finalidade das operações em causa ser unicamente a obtenção do benefício fiscal, por outro, o elemento objetivo corresponde à obtenção desse benefício fiscal ser contrária ao objetivo prosseguido pela legislação comunitária.

Por sua vez, com *Cadbury Schweppes* é introduzido o conceito “artificialidade”, isto é, a criação artificial de condições para que a operação em causa esteja abrangida pelo direito comunitário.

Também verificamos que embora o TJUE defina os contornos da figura de abuso de direito, a apreciação no caso concreto e o reconhecimento de que se trata de uma situação abusiva compete aos Estados – membros, através da aplicação das suas disposições nacionais anti – abuso, o que, como já referimos, é de lamentar não ser reconhecida a autonomia necessária a esta figura consagrando –se como princípio da U.E. aplicando-se assim diretamente a situações abusivas. Como verificamos faria sentido a sua consagração como

princípio reconhecido pelo TJUE uma vez que reúne características para ser princípio geral, como *supra* se analisou.

No Ac. do TJUE de 22 de Dezembro de 2010- *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* contra *Weald Leasing, Lda* é analisado o conceito de “prática abusiva”, analisando para preencher esse conceito a legislação comunitária e quais os objetivos prosseguidos por esta, no fundo, estamos perante a interpretação das disposições postas em causa para aferir se há abuso ou não de direito comunitário.

Por sua vez, no Ac. do TJUE de 10 de Novembro de 2011, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA* contra *Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*, estamos, mais uma vez, perante a interpretação das normas comunitárias para a ferir do comportamento abusivo. Assim sendo, podemos dizer que nos dias de hoje a figura do abuso de direito no âmbito comunitário ainda está ligado à interpretação das normas comunitárias, servindo como afirmava o Advogado – Geral Póiares Maduro<sup>91</sup> de “princípio que rege a interpretação das normas do direito comunitário”, lamenta-se, uma vez mais, o facto desta figura não ter progredido e atingido o desenvolvimento que seria esperado.

Esta figura de abuso de direito ao ter ser vista como uma figura autónoma seria preferível, evitaria nomeadamente os problemas que poderão surgir a nível de compatibilidade entre a legislação comunitárias e as normas nacionais anti – abuso.

Pelo que foi exposto em todo este trabalho, podemos afirmar que embora possamos considerar que existe um reconhecimento implícito na jurisprudência do TJUE da proibição de abuso de direito como um princípio geral, seria importante um reconhecimento expresso desse princípio e, a partir daí, definir-se os contornos desse princípio, trabalho essencial da jurisprudência do TJUE como também da doutrina que versa sobre esta matéria.

---

<sup>91</sup> Conclusões de 7 de Abril de 2005, relativas ao Caso *Halifax* (C – 255/02).

## BIBLIOGRAFIA

Andersson, Johanna e Vrana, Amela, “ *Article 43 EC-A Freedom with Limitations? What Constitutes a “wholly Artificial Arrangement”?*”, JÖNKÖPING UNIVERSITY, May 2007, pp.5-39;

Calderón Carrero, José Manuel e Ruiz Almendral, Violeta “ *La codificación de la “doctrina de la sustancia económica” en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso : la tendencia hacia el “sustancialismo”*”, in *Quincena Fiscal 15-16*, Septiembre I-II, Editorial Aranzadi, 2010, pp. 37-75.

De La Cámara, Pablo Chico, “ *La residencia fiscal y la cláusula del beneficiário efectivo como medidas anti-abuso generales en el modelo de convenio de la OCDE*”, Capítulo 2 in *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitário*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pp. 59-78.

Cooper, Graeme S., “ *tax Avoidance and rule of law*”, IBFD Publications BV em cooperação com “The Australian Tax Research Foundation”, 1997;

Courinha, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua compreensão*, Almedina, 2004.

Courinha, Gustavo Lopes, “ *E assim começou a história...a aplicação jurisprudencial da clausula geral anti-abuso : anotação ao ACTCA-S P. nº 4255/10 (Rel.: José Correia) de 15/02/2011*”, in *Fiscalidade nº 44*, Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, pp.103-112.

Falcão, Pedro Marinho, “*O Combate à Evasão Fiscal e o Paradigma das garantias dos contribuintes. A sua intercepção com o sistema económico*”, in *Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, ISCAP, Vida Económica, 2009, pp. 259-268.

Garcia Prats, Francisco Alfredo, “ *Las medidas Tributarias anti-abuso y el Derecho Comunitário*”, Capítulo 5, in *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitário*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pp. 163-204.

Gorjão - Henriques, Miguel, *Direito Comunitário, Sumários Desenvolvidos*, 5ª Edição, Almedina, 2008.

Gorjão - Henriques, Miguel, *Direito da União*, Almedina 2010.

Ionesco, Raluca Nicoleta, *L’abus de droit en droit de l’Union européenne*, Bruylant, 2012.

Machado, Jónatas Eduardo Mendes, *Direito da União Europeia*, Wolters Kluwer Portugal, 2010.

Nogueira, João Félix Pinto, “ *Abuso de direito em fiscalidade directa – A emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário*”, Revista da FDUP, Coimbra Editora, 2009 pp. 233-299.

Pacheco de Carvalho, João Filipe “ *O regime procedimental de aplicação das normas anti-abuso*”, in Fiscalidade nº 23, Julho-Setembro de 2005, Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, pp.65-111.

Palma, Clotilde Celorico, “ *A Comunicação da Comissão Europeia sobre a aplicação de medidas anti-abuso*”, in Revista TOC 114 – Setembro de 2009, pp.40-45.

Palma, Clotilde Celorico, “ *A OCDE e o Combate às práticas da concorrência fiscal prejudicial: ponto de situação e perspectivas de evolução*” in Fiscalidade nº16, Revista de Direito e Gestão Fiscal, Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, Outubro de 2003, pp. 49-79.

Pinheiro Pinto, José A. “*Planeamento Fiscal e normas antiabuso*”, in Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, ISCAP, Vida Económica, 2009;

Ruiz Almendral, Violeta, “*Tiene futuro el test de los*” motivos económicos válidos” en las normas anti-abuso? (sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el Derecho de la Unión Europea), in Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, nº 329-330, 2010, pg. 5-60.

Saldanha Sanches, José Luís “*As duas Constituições nos 10 anos da cláusula geral antiabuso*”, in Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, ISCAP, Vida Económica, 2009, pp. 39-70.

Saldanha Sanches, José Luís “*Normas anti-abuso, jurisprudência comunitária e direito português: as provisões no balanço fiscal*”, Fisco, 2003, pp. 319-335.

Saldanha Sanches, José Luís, “ *Tax harmonization versus tax competition*”, in Fiscalidade nº 35, Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, Julho – Setembro de 2008, pp. 5-11.

Tarso Domingues, Paulo, *Variações sobre o Capital Social*, Almedina. 2009.

Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2012.

Vieira de Almeida e Associados, “ *O Princípio da Proibição do Abuso no Sistema Comum do IVA (Caso Halifax)*”, in *Fiscalidade* nº25, Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, Janeiro – Março 2006, pg 189 e ss..

Sítios:

[www.ief.es](http://www.ief.es)

<http://curia.europa.eu>

<http://www.dgsi.pt/>

## JURISPRUDÊNCIA

### Nacional

Ac. do TCA Sul de 28 de Outubro de 2010, Proc. nº 00464/05.

### Comunitária

Ac. do TJUE de 1 de Dezembro de 1965, *C. Schwarze contra Einfuhr – und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, C-16/65;

Ac. do TJuE de 3 de Dezembro de 1974, *Johannes Henricus Maria van Binsbergen contra Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, C-33/74;

Ac. do TJUE de 20 de Fevereiro de 1979, *Rewe-Zentral AG contra Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, C- 120/78;

Ac. do TJUE de 17 de Julho de 1997, *A. Leur-Bloem contra Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, C-28/95;

Ac. do TJUE de 9 de Março de 1999, *Ltd contra Erhvervs-og Selskabsstyrelsem*, C-212/97;

Ac. do TJUE de 14 de Dezembro de 2000, *Emsland – Starke GmbH contra Hauptzollamt Hamburg Jonas*, C-110/99;

Ac. do TJUE de 30 de Setembro de 2003, *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam contra Inspire Art Ltd*, C- 167/01;

Ac. do TJUE de 21 de Fevereiro de 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise*, C- 255/02;

Ac. do TJUE de 18 de Maio de 2006, *Commissioners of Customs & Excise e Attorney General* contra *Federation of Techonological Industries*, C- 384/04;

Ac. do TJUE de 12 de Setembro de 2006, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd* contra *Commisioners of Inland Revenue*, C- 196/04;

Ac. do TJUE de 21 de Fevereiro de 2008, *Netto Supermarkt GmbH & CO* contra *Finanzamt Malchin*, C- 271/06;

Ac. do TJUE de 21 de Fevereiro de 2008, *Ministero dell'Economia e delle Finanze* contra *Part Service Srl*, C- 425/06;

Ac. do TJUE de 22 de Maio de 2008, *Ampliscientifica Srl, Amplifin SpA* contra *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate*, C- 162/07;

Ac. do TJUE de 29 de Julho de 2010, *Dyrektor Izby Skarbowej w Biatymstoku* contra *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Ortowski sp.j.*, C – 188/09;

Ac. do TJUE de 22 de Dezembro de 2010, *The Commissioners for Her Magesty's Revenue and Customs* contra *Wealding Leasing, Lda.*, C- 103/09;

Ac. do TJUE de 27 de Outubro de 2011, *Tanoarch s.r.o.* contra *Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky*, C- 504/10;

Ac. do TJUE de 10 de Novembro de 2011, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA* contra *Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*, C- 126/10.